TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. rugsėjo 14 d. *

Sujungtose bylose C-181/04–C-183/04

dėl 2004 m. kovo 3 d. *Symvoulio tis Epikrateias* (Graikija) sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2004 m. balandžio 19 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

**Elmeka NE**

prieš

**Ypourgos Oikonomikon,**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris ir G. Arestis (pranešėjas),

generalinė advokatė C. Stix-Hackl,
posėdžio sekretorius H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

* Proceso kalba: graikų.

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir po 2005 m. rugsėjo 8 d. posėdžio,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Apessos, S. Spyropoulos ir I. Bakopoulos V bei S. Chala,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

išklausęs 2005 m. gruodžio 1 d. posėdyje pateiktą generalinės advokatės išvadą,

priima šį

**Sprendimą**

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą yra pateikti dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos

direktyva 92/111/EEB (OL L 384, p. 47, toliau – Šeštoji direktyva) 15 straipsnio 4 dalies a punkto, 5 ir 8 dalių išaiškinimo bei teisėtų lūkesčių ir teisinio saugumo principų išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti byloje bendrovė *Elmeka NE* (toliau – *Elmeka*) prieš *Ypourgos Oikonomikon* (Finansų ministras) dėl pastarojo atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) ūkines operacijas, kurias vykdant imamas pervežimo mokestis už kuro, skirtų jūrinių laivų kuro atsargoms, pervežimą.

## Teisinis pagrindas

*Bendrijos teisės aktai*

3 Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje teigiama:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčio atleidžia:

<...>

4. prekes, skirtas aprūpinti kuro ir maisto atsargomis laivus:

   a) naudojamus laivybai atviroje jūroje ir gabenančius keleivius už atlygį arba naudojamus komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje;

   b) naudojamus gelbėjimui ir pagalbai jūroje arba pakrančių žvejybai, išskyrus pakrančių žvejybos laivų aprūpinimą maisto atsargomis;

<...>

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

<...>

8. nenurodytas 5 dalyje paslaugas, reikalingas toje dalyje nurodytų jūrinių laivų ar jų krovinių tiesioginėms reikmėms;

<...>“

*Nacionalinės teisės aktai*

4 Įstatymo Nr. 1642/1986 dėl PVM ir kitų nuostatų taikymo (FEK A' 125), kuris perkelia Šeštąją direktyvą į teisinę Graikijos sistemą, šiuo metu galiojančios redakcijos 22 straipsnio 1 dalis nustato:

„Nuo mokesčio atleidžiami:

a) apmokestinamųjų asmenų, kuriems taikoma įprasta PVM sistema, vykdomas laivų, skirtų naudoti komercinei laivybai ir žvejybai arba kitiems tikslams, arba skirtų sunaikinti, arba ginkluotų pajėgų ar valstybės apskritai naudojimui, tiekimas ir importas, plaukiančių transporto priemonių, naudojamų gelbėjimui arba pagalbai jūroje, bei objektų ir reikmenų, kurie yra juose įmontuoti ar skirti naudoti gelbėjimo jūroje laivuose, tiekimas ir importas. Asmeniniam naudojimui skirti laivai, naudojami pramogoms ir sportui, nuo mokesčio neatleidžiami;

<...>

c) kuro, tepalų, maisto atsargų ir kitų prekių, skirtų laivų, plaukiančių transporto priemonių ir orlaivių kuro atsargoms, tiekimas ir importas, kurie atleidžiami nuo mokesčio pagal a ir b punktus. Nuo mokesčio atleidžiami tik kuras ir tepalai, jei laivai ir plaukiančios transporto priemonės yra naudojami komercinei vidaus laivybai arba kitiems tikslams šalies viduje ir jei žvejybos laivai žvejoja teritoriniuose Graikijos vandenyse;

d) laivų ir orlaivių nuoma, kai jie yra skirti toliau vykdyti apmokestinamuosius sandorius arba atleistus nuo mokesčio sandorius su teise atskaityti pirkimo mokestį. Asmeniniam naudojimui skirtų laivų ir orlaivių nuoma pramogoms ir sportui neatleidžiama nuo mokesčio. <...>"

## Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

5 *Elmeka* vykdo įvairių frachtuotojų, prekiaujančių skystais degalais, vardu naftos produktų pervežimo tanklaiviu Graikijoje veiklą.

6 Atliekant mokestinį *Elmeka* apskaitos knygų ir dokumentų patikrinimą už 1994–1996 mokestinius metus nustatyta, kad vienas iš jos frachtuotojų–tiekėjų buvo Panamos bendrovė *Oceanic International Bunkering SA* (toliau – Oceanic), kuri verčiasi prekyba naftos produktais. Taip pat nustatyta, kad *Elmeka* sąskaitose faktūrose nenurodydavo PVM nuo pervežimo mokesčio, neatskaičius mokesčių, kurį ji gaudavo kiekvieno konosamento naftos produktų, skirtų aprūpinti kuro atsargomis laivus Graikijoje bendrovės *Oceanic* vardu, gabenimui, pagrindu, remiantis tuo, kad šie sandoriai atleidžiami nuo PVM.

7 1994 m. birželio 21 d. laišku, nusiųstu *Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios* (Pirėjo laivininkystės mokesčių tarnyba, toliau Pirėjo mokesčių tarnyba), *Elmeka* klausė, ar bendrovės *Oceanic* vardu, bet savo tanklaiviu aprūpindama kuro atsargomis laivus, naudojamus užsienio kelionėms ir vežančius kurą iš rafinavimo fabrikų, esančių Pirėjo uosto reiduose, ji teisėtai turėjo nurodyti sąskaitose faktūrose

PVM už kiekvieną minėtai bendrovei išleistą į apyvartą konosamentą, ar ji buvo atleista nuo šio mokesčio pagal Įstatymą Nr. 1642/1986, ir kokia procedūra tokiu atveju reikėtų vadovautis. Atsakydama į šį klausimą, Pirėjo mokesčių tarnyba nurodė, kad minėti konosamentai yra atleisti nuo PVM.

8 1993 m. sausio 1 d. įsigaliojus atleidimo nuo PVM, kuris buvo taikomas naftos produktų pervežimo paslaugoms, panaikinimui, *Elmeka* teikiamos paslaugos buvo apmokestintos PVM, nes jos buvo suteiktos šalies viduje, nepaisant to, kad jų gavėjai buvo įsisteigę ne Bendrijoje. Šiomis aplinkybėmis kompetentingas mokesčių administratorius, priėmęs tris sprendimus, susijusius su trejais mokestiniais metais, būtent 1994 m. (C-183/04), 1995 m. (C-182/04) ir 1996 m. (C-181/04), pareikalavo iš *Elmeka* sumokėti pagrindinio mokėtino mokesčio skirtumą, mokesčio priemoką už kiekvienus metus ir baudą.

9 *Elmeka* ginčijo minėtus sprendimus *Dioikitiko Protodikeio Peiraios* (Pirėjo administracinis pirmosios instancijos teismas). Atmetus jos ieškinį, bendrovė padavė apeliacinį skundą *Dioikitiko Efeteio Peiraios* (Pirėjo administracinis apeliacinis teismas), kuris, panaikinęs pirmosios instancijos sprendimą, šioje byloje nusprendė, kad jei realūs Pirėjo mokesčių tarnybos veiksmai sukėlė apmokestinamajam asmeniui ilgalaikį ir teisėtą įsitikinimą, kad PVM jam netaikomas, todėl pareiga jį sumokėti neperleidžiama vartotojams, šiam apmokestinamajam asmeniui netaikomas minėtas mokestis, jei, apmokestinus juo vėliau, finansiniam jo verslo stabilumui iškiltų pavojus. Tačiau šis panaikinimo pagrindas buvo atmestas teigiant, kad *Elmeka* nepateikė konkrečių jos finansinę situaciją atspindinčių įrodymų, todėl neįvykdė vienos iš sąlygų, kuri būtina taikant su ilgalaikiu ir teisėtu įsitikinimu susijusią taisyklę. *Dioikitiko Efeteio Peiraios* taip pat nusprendė, kad *Elmeka* vykdomam kuro pervežimui netaikomas įstatymo Nr. 1642/1986 22 straipsnio 1 dalies c punktas ir

kad 1997 m. birželio 5 d. kompetentingo mokesčių administratoriaus sprendime Nr. 6 teisėtai pareikalauta iš minėtos bendrovės sumokėti PVM. Todėl apeliacinis skundas taip pat buvo atmestas.

10 Taigi *Elmeka* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo atmesti *Symvoulio tis Epikrateias*, kuris nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos identiškai suformuluotus bylose C-181/04–C-183/04 prejudicinius klausimus:

„1) Ar Šeštosios Tarybos direktyvos <...> 15 straipsnio 4 dalies a punkto nuostatos, į kurias nukreipia šios direktyvos 15 straipsnio 5 dalis, apima tiek laivų, naudojamų laivybai atviroje jūroje ir gabenančių keleivius už atlygį, tiek naudojamų komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje, frachtavimą ar apima tik laivų, naudojamų laivybai atviroje jūroje, frachtavimą taip, kad antru atveju įstatymo Nr. 1642/1986 22 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo sritis frachtuojamų laivų rūšių atžvilgiu būtų platesnė nei šios direktyvos?

2) Ar pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalį atleidimo nuo mokesčių tikslais paslaugų gavėjas turi būti pats laivo savininkas, ar toks atleidimas yra taikomas, net jei paslaugos yra teikiamos tretiesiems asmenims su sąlyga, jei tai yra daroma tiesioginiam 15 straipsnio 5 dalyje nurodytų poreikių, kurie taip pat yra nurodyti ir šio straipsnio 4 dalies a ir b punktuose, tenkinimui?

3) Ar Bendrijos teisės normos ir principai, susiję su (PVM), leidžia, – jei taip – kokį naudojant mechanizmą, – reikalauti sumokėti mokestį vėliau, kurio mokėjimo

prievolės mokesčio mokėtojas per tam tikrą laikotarpį neperleido kitai sutarties šaliai ir kuris nebuvo sumokėtas mokesčių administratoriui, nes pastarojo veiksmai jį įtikino, jog jis neturi perleisti šio mokesčio mokėjimo prievolės?“

11 Pagal 2004 m. birželio 2 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartį, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas, bylos C-181/04–C-183/04 buvo sujungtos.

## Dėl prejudicinių klausimų

*Dėl pirmojo klausimo*

12 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkte minimas naudojimo „laivybai atviroje jūroje“ kriterijus, kurį nurodo to paties straipsnio 5 dalis, susijęs tik su laivais, gabenančiais keleivius už atlygį, ar ir su laivais, naudojamais komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.

13 Graikijos vyriausybė ir Europos Bendrijų Komisija sutarė, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkto nuostatose kalbama tik apie tuos laivus, kurie plaukioja atviroje jūroje ir gabena keleivius už atlygį arba kurie naudojami

komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje. Italijos vyriausybė, priešingai, teigia, jog minėtos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad jose nustatomas atleidimas nuo mokesčio taikomas laivams, kurie plaukioja atviroje jūroje ir gabena keleivius už atlygį ir kurie naudojami komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.

14 Nors šiuo požiūriu tam tikros Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkto kalbinės versijos duoda pagrindo skirtingiems aiškinimams, šio straipsnio formuluotė ir tikslas siūlo naudojimo laivybai atviroje jūroje kriterijų taikyti visiems šioje nuostatoje minimiems laivams. Iš šio straipsnio pavadinimo „Eksporto iš Bendrijos ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokesčio“ ir iš 4 dalies pirmojo sakinio yra aišku, kad šio straipsnio nuostatose numatomas jūrinių laivų aprūpinimo kuro atsargomis ir tam tikromis sąlygomis prekių jūriniams laivams tiekimo atleidimas nuo PVM. Iš tiesų taikant naudojimo laivybai atviroje jūroje kriterijų nuo mokesčio neatleidžiama dauguma jūrinių laivų, naudojamų komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje. Jei ši nuostata būtų taikoma ne tik laivybai atviroje jūroje naudojamiems laivams, šio straipsnio 4 dalies b punktas, kuriame taip pat numatomas laivų, naudojamų pakrančių žvejybai, atleidimas nuo mokesčio, būtų perteklinis.

15 Kita vertus, aiškinimas, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas taikomas tik laivams, naudojamiems laivybai atviroje jūroje, atitinka Teisingumo Teismo nusistovėjusią praktiką, pagal kurią atleidimas nuo PVM turi būti aiškinamas griežtai, nes jis yra bendrojo principo, teigiančio, jog kiekviena apmokestinamojo asmens už atlygį suteikta paslauga apmokestinama PVM, išimtis (šiuo klausimu žr. 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rink. p. I-2561, 19 punktą ir 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Cimber Air*, C-382/02, Rink. p. I-8379, 25 punktą).

16 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kurį nurodo to paties straipsnio 5 dalis, taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje jūroje ir gabena keleivius už atlygį, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje jūroje ir naudojamiems komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.

*Dėl antrojo klausimo*

17 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik paslaugoms, reikalingoms jūrinių laivų ir jų krovinių, nustatytų šio straipsnio 5 dalyje, tiesioginėms reikmėms ir skirtoms laivo savininkui, ar šis atleidimas taip pat taikomas tretiesiems asmenims teikiamoms paslaugoms.

18 Šiuo atveju reikia priminti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nagrinėjamų bylų objektas yra *Elmeka* vykdomos kuro pervežimo operacijos *Oceanic,* kuri parduoda degalus minėtų laivų savininkams, vardu. Iš tikrųjų *Elmeka* teikia paslaugas ne tiesiogiai laivų savininkams, bet *Oceanic*, kuri pati tiekia prekes minėtiems laivų savininkams.

19 Graikijos ir Italijos vyriausybės bei Komisija tvirtina, kad norint taikyti Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčio paslaugos turi būti teikiamos tiesiogiai laivų savininkui.

20 Reikia prisiminti, kad atleidimas nuo mokesčių yra savarankiškas Bendrijos teisės terminas, kurį reikia nagrinėti atsižvelgiant į bendrą Šeštosios direktyvos nustatytą PVM sistemą (žr. ypač 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 21 punktą; 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 25 punktą ir minėto Sprendimo *Cimber Air*, 23 punktą).

21 Taigi, kaip nurodyta šio sprendimo 15 punkte, atleidimas nuo PVM turi būti aiškinamas griežtai. Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalyje numatytas aprūpinimas kuro ir maisto atsargomis atleidžiamas nuo mokesčio todėl, kad jis prilyginamas eksporto operacijoms (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Velker International Oil Company* 21 punktą).

22 Kalbant apie eksporto operacijas, kaip ir teisėtas atleidimas nuo mokesčio, numatytas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje, taikomas tik galutiniam prekių, kurias gabena pardavėjas ar jos gabenamos pardavėjo vardu už Bendrijos ribų, tiekimui, to paties straipsnio 4 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik prekėms, kurios skirtos aprūpinti kuro ir maisto atsargomis laivus, ir todėl negali būti taikomas šioms prekėms ankstesniame prekybos etape (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Velker International Oil Company* 22 punktą).

23 Todėl taikant atleidimą nuo mokesčio ankstesniuose nei galutinis prekių tiekimas laivų naudotojams etapuose valstybės narės turėtų nustatyti kontrolės ir priežiūros sistemą, kad būtų užtikrinta galutinė prekių, kurioms taikomas atleidimas nuo mokesčio, paskirtis. Tokia sistema valstybėms narėms ir atitinkamiems ūkio subjektams nustatytų apribojimus, nesuderinamus su „teisingu ir sąžiningu atleidimo nuo mokesčio taikymu“, numatytu Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmame sakinyje (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Velker International Oil Company*, 24 punktą).

24 Savo išvados 28 punkte generalinė advokatė teigia, kad minėtos aplinkybės taikomos paslaugų, minimų Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje, atleidimui nuo mokesčio. Iš to išplaukia, kad siekiant užtikrinti darnų visos Šeštosios direktyvos taikymą, atleidimas nuo mokesčio, numatytas pagal šią nuostatą, taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui suteiktoms paslaugoms ir todėl negali būti taikomas šioms paslaugoms ankstesniame prekybos etape.

25 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms, kurios reikalingos jūrinių laivų tiesioginėms reikmėms.

*Dėl trečiojo klausimo*

26 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar, atsižvelgiant į PVM reglamentuojančius Bendrijos teisės aktus ir principus, nacionalinio mokesčių administratoriaus veiksmai, leidžiantys apmokestinamajam asmeniui neperleisti PVM mokėjimo pareigos kitai sutarties šaliai, gali, net jei tai neteisėta, sukelti apmokestinamajam asmeniui teisėtų lūkesčių, dėl kurių vėlesnis šio mokesčio sumokėjimas būtų neįmanomas.

27 Komisija teigia, kad teisėtų lūkesčių apsaugos principas nesuteikia teisės reikalauti vėliau sumokėti PVM, kurio sumokėjimo pareigos per mokestinius metus apmokestinamasis asmuo neperleido kitai sutarties šaliai ir kurio jis nesumokėjo mokesčių administratoriui, kai pastarojo veiksmai per daugelį metų teisėtai įtikino

apmokestinamąjį asmenį, kad jis neprivalo perleisti pareigos sumokėti šį mokestį. Tačiau per posėdį Komisija pridūrė, kad tai, jog kompetentingas mokesčių administratorius neperdavė informacijos, gali atvesti prie kitokio sprendimo.

28 Graikijos vyriausybė, priešingai, teigia, kad Bendrijos teisės normos dėl PVM nekliudo vėliau surinkti mokestį, kuris nebuvo sumokėtas mokesčių administratoriui, nes apmokestinamasis asmuo buvo įsitikinęs, kad jis neturi perleisti šio mokesčio mokėjimo pareigos, kai šis įsitikinimas atsirado dėl mokesčių administratoriaus tarnybos apmokestinamajam asmeniui paprašius pateiktų atitinkamų teisinių nuostatų išaiškinimo, nors ši tarnyba nebuvo kompetentinga atsakyti į tokius klausimus.

29 Italijos vyriausybė mano, kad teisinga pusiausvyra tarp teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų bei būtinybė atitikti Bendrijos teisės normas, reglamentuojančias PVM, turi vesti prie išvados, kad pagrindinėse bylose Graikijos valstybė neturėtų paskirti jokios baudos nei reikalauti mokėti palūkanas, bet minėtas mokestis vis dėlto turi būti sumokėtas.

30 Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą aišku, kad turi būti išnagrinėti 1997 m. birželio 5 d. laikini kompetentingo mokesčių administratoriaus sprendimai, reikalaujantys sumokėti mokėtiną PVM už 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) ir 1996 (C-181/04) mokestinius metus ir panaikinantys Pirėjo mokesčių tarnybos pirmiau suteiktą atleidimą nuo minėto mokesčio.

31 Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai yra teisinės Bendrijos sistemos dalis. Todėl šių principų turi laikytis ne tik Bendrijos institucijos, bet ir valstybės narės, vykdydamos Bendrijos direktyvomis joms suteiktus įgaliojimus (žr. ypač 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Belgocodex*, C-381/97, Rink. p. I-8153, 26 punktą ir 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimo *„Goed Wonen"*, C-376/02, Rink. p. I-3445, 32 punktą). Iš to yra aišku, kad nacionalinės institucijos turi laikytis ūkio subjektų teisėtų lūkesčių apsaugos principo.

32 Kalbant apie asmens, kuris pasinaudojo palankiais veiksmais, teisėtų lūkesčių apsaugą, pirmiausia reikia nustatyti, ar mokesčių administratoriaus veiksmai atsargiam ir nuovokiam ūkio subjektui sukėlė pagrįstų lūkesčių (šiuo klausimu žr. 1975 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Union nationale des coopératices agricoles de céréales ir kt. prieš Komisiją ir Tarybą*, C-95/74–C-98/74, C-15/75 ir C-100/75, Rink. p. 1615, 43–45 punktus ir 1978 m. vasario 1 d. Sprendimo *Lührs*, C-78/77, Rink. p. 169, 6 punktą). Jei atsakymas į šį klausimą būtų teigiamas, reikėtų nustatyti šių lūkesčių teisėtumą.

33 Šioje byloje, kaip teigiama prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimuose, *Elmeka* pateikė Pirėjo mokesčių tarnybai klausimą, ar, aprūpinant laivus kuro ir maisto atsargomis, ji pagal įstatymo Nr. 1642/1986 22 straipsnį atleidžiama nuo PVM ir, jei taip, – pagal kokią procedūrą. Minėta tarnyba jai atsakė, kad konosamentai atleidžiami nuo PVM pagal minėto 22 straipsnio c ir d punktus.

34 Be to, reikia pabrėžti, kad Graikijos vyriausybė tiek pastabose raštu, tiek per posėdį nurodė, jog nacionalinėje teisėje yra aiškiai suformuluota nuostata, kurioje nurodyta

nacionalinė institucija, kompetentinga atsakyti į piliečių pateiktus su mokesčiais susijusius teisinius klausimus.

35 Todėl nacionalinis teismas turi išnagrinėti, ar *Elmeka*, kurios veikla yra naftos produktų pervežimas tanklaiviu įvairių frachtuotojų vardu, galėjo pagrįstai tikėti, kad Pirėjo mokesčių tarnyba buvo kompetentinga nuspręsti dėl atleidimo nuo mokesčio taikymo jos veiklai.

36 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad bendroje PVM sistemoje nacionalinės mokesčių institucijos turi laikytis teisėtų lūkesčių apsaugos principo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindinių bylų aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo galėjo pagrįstai tikėti, kad nagrinėjamą sprendimą priėmė kompetentinga institucija.

**Dėl bylinėjimosi išlaidų**

37 Kadangi šis procesas pagrindinėms bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias pateikė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kuriuo remiasi to paties straipsnio 5 dalis, taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje jūroje ir gabena keleivius už atlygį, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje jūroje ir naudojamiems komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388 15 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms, kurios reikalingos jūrinių laivų tiesioginėms reikmėms.**

3. **Bendroje pridėtinės vertės mokesčio sistemoje nacionalinės mokesčių institucijos turi laikytis teisėtų lūkesčių apsaugos principo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindinių bylų aplinkybėmis apmokestinamasis asmuo galėjo pagrįstai tikėti, kad nagrinėjamą sprendimą priėmė kompetentinga institucija.**

Parašai.