A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2006. szeptember 14. *

A C-181/04–C-183/04. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyet a Symvoulio tis Epikrateias (Görögország) a Bírósághoz 2004. április 19-én érkezett, 2004. március 3-i határozataival terjesztett elő az előtte

az **Elmeka NE**

és

az **Ypourgos Oikonomikon**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris és G. Arestis (előadó) bírák,

főtanácsnok: C. Stix-Hackl,
hivatalvezető: H. von Holstein hivatalvezető-helyettes,

* Az eljárás nyelve: görög.

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. szeptember 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a görög kormány képviseletében M. Apessos, S. Spyropoulos, I. Bakopoulos és S. Chala, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. december 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvvel módosított, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv

(HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 15. cikke 4. pontja a) alpontjának, 5. és 8. pontjának, valamint a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvének értelmezésére irányulnak.

2 A kérelmeket az Elmeka NE társaság (a továbbiakban: Elmeka) és az Ypourgos Oikonomikon (pénzügyminiszter) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban nyújtotta be az előterjesztő bíróság, hogy az Ypourgos Oikonomikon megtagadta azon ügyletek hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alóli mentesítését, amelyek alapján fuvardíj követelhető a vízi járművek ellátására szolgáló üzemanyag szállítása ellenében.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 15. cikke kimondja:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű [helyesen: mentességek helyes és egyszerű] alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

4. a termékek értékesítése azon vízi járművek ellátása érdekében:

   a) amelyeket a nyílt tengeren fizetett utasok szállítására, kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használnak [helyesen: amelyeket nyílt tengeri hajózásra használnak, és amelyekkel utasokat ellenérték fejében szállítanak, vagy kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytatnak];

   b) a tengeren segély- vagy mentőhajóként, vagy part menti halászatra használnak; ez utóbbi esetben a hajó saját ellátmánya kivételt képez;

   [...]

5. a 4 pont a) és b) alpontjában említett tengerjáró hajók szállításai [helyesen: értékesítése], átépítése, javítása, karbantartása, bérletbe adása [helyesen: bérszállításra történő rendelkezésre bocsátása] és bérbeadása, valamint az e hajókba beépített vagy ezekben használt felszerelések – beleértve a halászati felszereléseket – vagy az üzemelésükhöz szükséges termékek szállítása [helyesen: értékesítése], bérbeadása, javítása és karbantartása;

[...]

8. az 5. pontban meghatározott tengerjáró hajók és rakományaik közvetlen szükségleteinek kielégítésére szolgáló szolgáltatásoktól eltérő szolgáltatások;

[...]"

A nemzeti szabályozás

4 A görög jogrendszerbe a hatodik irányelvet átültető, a HÉA alkalmazásáról és más rendelkezésekről szóló 1642/1986. sz. törvény (FEK A' 125) – az ügy szempontjából jelentőséggel bíró időszakban hatályos változata szerinti – 22. §-ának (1) bekezdése többek között a következőképpen rendelkezik:

„Adómentes:

a) az általános szabályozás szerint HÉA-köteles adóalany által végzett kereskedelmi hajózásra vagy halászatra szánt, illetőleg minden egyéb jellegű hasznosításra, szétszerelésre vagy a fegyveres erők és általában a közhatalmi szervek használatára szánt vízi jármű értékesítése és behozatala; a tengeri mentésre és segítségnyújtásra szolgáló úszó szállítóeszköz, valamint a tengeri mentésre és segítségnyújtásra szolgáló vízi járművekbe vagy úszó szállítóeszközökbe való beépítésre vagy azokban történő felhasználásra szánt tárgyak vagy anyagok értékesítése és behozatala. Kivételt képeznek a kedvtelési vagy sporttevékenységre szánt, magánhasználatú vízi járművek;

[...]

c) az a) és b) pont alapján adómentes vízi jármű, úszó szállítójármű és repülőgép ellátására szánt üzemanyagok, kenőanyagok, élelmiszerkészletek és más javak értékesítése és behozatala. A belföldi kereskedelmi hajózásra vagy belföldön más hasznosításra szánt vízi jármű vagy úszó szállítóeszköz, valamint a görög területi vizeken halászati tevékenységet folytató halászhajó esetében az adómentesség az üzemanyagokra és a kenőanyagokra korlátozódik;

d) az adóköteles ügyletek vagy az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonására jogosító adómentes ügyletek megvalósítása céljából történő vízi jármű- és repülőgépbérlet. Kivételt képez a kedvtelési vagy sporttevékenységre szánt, magánhasználatú vízi jármű vagy repülőgép bérlete. [...]"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

5 Az Elmeka társaság tevékenysége egy tartályhajó üzemeltetésében áll, amellyel Görögországon belül kőolajtermék-szállítást végez több, a hajót bérlő folyékonyüzemanyag-forgalmazó megbízásából.

6 Az Elmeka 1994–1996. adóévre vonatkozó könyveinek és bizonylatainak ellenőrzése során megállapítást nyert, hogy e társaság hajóbérlő-szállítói között megtalálható az Oceanic International Bunkering SA (a továbbiakban: Oceanic) panamai társaság, amelynek tevékenysége kőolajtermékek kereskedelme. Megállapítást nyert az is, hogy az Elmeka nem számította fel az Oceanic megbízásából Görögországban hajók ellátására szánt kőolajtermékek szállítására kiállított minden egyes fuvarlevél alapján bevételezett bérleti díjra a HÉA-t, és ezt azzal indokolta, hogy HÉA-mentes ügyletekről van szó.

7 Az Elmeka a Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios-hoz (a tengeri ügyekben illetékes pireuszi adóhatóság, a továbbiakban: a pireuszi adóhatóság) intézett 1994. június 21-i levelével felvilágosítást kért arról, hogy a tartályhajójával az Oceanic társaság megbízásából külföldi utakat lebonyolító és a pireuszi kikötői finomítókból származó üzemanyagot szállító hajók ellátása keretében, köteles-e a törvény értelmében a HÉA-t felszámítani az Oceanic számára kibocsátott fuvarlevélen, vagy

pedig az 1642/1986. sz. törvény alapján mentes a HÉA alól, és ebben az esetben milyen eljárás szerint. Kérelmére válaszként a pireuszi adóhatóság azt közölte vele, hogy a szóban forgó fuvarlevelek mentesek a HÉA alól.

8 A kőolajtermék-szállítási szolgáltatásnyújtásra vonatkozó hozzáadottértékadó-mentesség 1993. január 1-jei megszüntetését követően, az Elmeka által nyújtott szolgáltatásokra hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettséget írtak elő azzal az indokkal, hogy az említett szolgáltatásnyújtásra belföldön került sor, függetlenül attól, hogy a szolgáltatás igénybevevőjének székhelye a Közösségen kívül volt. E körülmények között az illetékes adóhatóság a szóban forgó három adóévre – tudniillik az 1994. (C-183/04. sz. ügy), 1995. (C-182/04. sz. ügy) és 1996. (C-181/04. sz. ügy) – vonatkozó három határozatával kötelezte az Elmekát a fizetendő adó főösszegében mutatkozó adóhiány, valamint a pontatlan bevallásért minden érintett év tekintetében az említett adóhiány miatti adóbírság és mulasztási bírság megfizetésére.

9 Az Elmeka az említett határozatokat a Dioikitiko Protodikeio Pireos (a pireuszi elsőfokú közigazgatási bíróság) előtt megtámadta. Mivel keresetét e bíróság elutasította, az Elmeka fellebbezést nyújtott be a Dioikitiko Efeteio Pireos-hoz (a pireuszi fellebbviteli közigazgatási bíróság), amely miután hatályon kívül helyezte az elsőfokú ítéletet, az adott esetben helyt adott annak az érvnek, hogy amennyiben a pireuszi adóhatóság az adóalanyt arra a tartós és jogos meggyőződésre juttatta, hogy nincs hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettsége, és ez azzal a következménnyel járt, hogy az adóalany nem számított fel HÉA-t a fogyasztáskor, akkor – abban az esetben, ha a HÉA-fizetési kötelezettség utólagos megállapítása az adóalany vállalkozásának pénzügyi egyensúlyát veszélyezteti – az adóalanynak nincs hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettsége. Mindazonáltal ezt a hatályon kívül helyezési jogalapot e bíróság elutasította azzal az indokkal, hogy az Elmeka nem hivatkozott a pénzügyi helyzetével kapcsolatos konkrét körülményekre, ezért nem tudta bizonyítani a tartós és jogos meggyőződés meglétére vonatkozó szabály alkalmazási feltételének fennállását. A Dioikitiko Efeteio Pireos kimondta továbbá, hogy az Elmeka által végzett üzemanyag-szállítások nem tartoztak az 1642/1986. sz. törvény 22. §-a (1) bekezdése c) pontjának hatálya alá, és hogy az illetékes

adóhatóság 1997. június 5-i 6. sz. határozata helyesen kötelezte az Elmekát a HÉA megfizetésére. A fellebbezést így a Dioikitiko Efeteio Pireos e tekintetben elutasította.

10 Ez ellen az elutasító ítélet ellen az Elmeka fellebbezést terjesztett elő a Symvoulio tis Epikrateias-hoz, amely felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő – a C-181/04–C-183/04. sz. ügyekben azonos szövegű – kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [...] hatodik [...] irányelv 15. cikke (4) bekezdése a) pontjának rendelkezéseit, amelyekre ezen irányelv 15. cikkének 5. pontja visszautal, akként kell-e értelmezni, hogy azok mind a nyílt tengeri hajózásra használt és utasokat ellenérték fejében szállító, mind pedig a kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használt hajók bérletére vonatkoznak, vagy pedig úgy, hogy azok csupán a nyílt tengeren hajózó hajók bérletére vonatkoznak, és így e második esetben az 1642/1986. sz. törvény 22. §-a (1) bekezdése d) pontja rendelkezéseinek alkalmazási köre a hajóbérlettel érintett hajókategória tekintetében tágabb lenne, mint az irányelv rendelkezéseié?

2) A hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontjában szereplő adómentességhez a szolgáltatás igénybevevőjének magának a hajótulajdonosnak kell-e lennie, vagy pedig ez az adómentesség érvényes-e akkor is, ha a szolgáltatást valamely harmadik jogalany veszi igénybe azzal, hogy a szolgáltatást az ugyanezen cikk 5. pontjában meghatározott hajók (amelyek e cikk 4. pontjának a) és b) alpontjában is említésre kerülnek) közvetlen szükségleteinek kielégítésére nyújtják?

3) A közösségi jognak a [HÉA]-ra vonatkozó szabályai és elvei lehetővé teszik-e – és milyen módon – olyan adónak az adóalanytól való követelését, amelyet az

nem számított fel a kérdéses időszakban a vele szerződőnek, és amelyet így az adóalany nem fizetett be az adóhatóságnak azért, mert az adóhatóság magatartása arra a meggyőződésre juttatta, hogy nem köteles ezt az adót felszámítani?"

11 2004. június 2-i végzésével a Bíróság elnöke az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából a C-181/04–C-183/04. sz. ügyeket egyesítette.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

12 Első kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontjának a) alpontjában szereplő, „nyílt tengeri hajózásra" való használatra vonatkozó feltétel, amelyre ugyanazon cikk 5. pontja visszautal, csupán az utasok ellenérték fejében történő szállítására használt hajókra vonatkozik-e, vagy pedig a kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használt hajókra is vonatkozik.

13 A görög kormány és az Európai Közösségek Bizottsága álláspontja megegyezik abban, hogy úgy vélik: a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontja a) alpontjának rendelkezései csak azokra a hajókra vonatkoznak, amelyeket nyílt tengeri hajózásra

használnak, és amelyekkel utasokat ellenérték fejében szállítanak vagy kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytatnak. Az olasz kormány ellenben úgy ítéli meg, hogy az említett rendelkezéseket akként kell értelmezni, hogy a bennük foglalt adómentesség egyrészt a nyílt tengeri hajózásra használt és utasokat ellenérték fejében szállító, másrészt pedig a kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytatására használt hajókra vonakozik.

14 E tekintetben, még ha a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontja a) alpontjának egyes nyelvi változatai eltérő értelmezéseket tesznek is lehetővé, a cikk felépítése és célja a nyílt tengeri hajózás feltételének az említett rendelkezésben említett összes hajótípusra való alkalmazása mellett szól. E cikk címéből („Adómentességek kivitelnél és hasonló ügyleteknél, valamint nemzetközi fuvarozás esetén") kitűnik, hogy a cikk rendelkezései a tengerjáró hajók ellátásának és – bizonyos feltételekkel – termékek e hajók részére történő értékesítésének a HÉA alóli mentesítésére irányulnak. A nyílt tengeri hajózásra való használat feltételének alkalmazása nem teszi lehetővé a kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytatására használt tengerjáró hajó adómentességben részesítését annyiban, amennyiben e tevékenység folytatására nem nem nyílt tengeren kerül sor. Ha e rendelkezést úgy kellene érteni, hogy az nemcsak a nyílt tengeri hajózásra használt hajókra vonatkozik, akkor felesleges lenne ugyanezen cikk 4. pontjának b) alpontja, amely hasonló adómentességet ír elő a part menti halászatra használt vízi járművekre.

15 Ezenkívül az az értelmezés, miszerint a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontjának a) alpontja csak a nyílt tengeri hajózásra használt hajókra alkalmazható, megfelel a Bíróság töretlen ítélkezési gyakorlatának, miszerint a HÉA-mentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel azon általános elv alóli kivételeket képeznek, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden szolgáltatás forgalmi adó hatálya alá tartozik (lásd különösen a C-185/89. sz., Velker International Oil Company ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-2561. o.] 19. pontját és a C-382/02. sz. Cimber Air-ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-8379. o.] 25. pontját).

16 Ezért az első kérdésre azt kell válaszolni, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontjának a) alpontját, amelyre ugyanazon cikk 5. pontja visszautal, nem csupán a nyílt tengeri hajózásra használt és utasokat ellenérték fejében szállító hajókra, hanem a nyílt tengeri hajózásra használt és kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytató hajókra is alkalmazni kell.

A második kérdésről

17 Második kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontjában foglalt adómentesség kizárólag az ugyanezen cikk 5. pontjában meghatározott tengerjáró hajók és rakományaik közvetlen szükségleteinek kielégítésére szolgáló azon szolgáltatásokra vonatkozik-e, amelyet a hajótulajdonos maga vesz igénybe, vagy ez az adómentesség a harmadik jogalanynak nyújtott ilyen szolgáltatásokra is vonatkozik.

18 E tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyek tárgyát az Elmeka által az Oceanic megbízásából végzett üzemanyag-szállítási ügyletek képezik; az Oceanic az érintett hajók tulajdonosainak adja el az üzemanyagot. Az Elmeka ugyanis szolgáltatásait nem közvetlenül a hajótulajdonosoknak, hanem az Oceanic-nak nyújtja, amely maga végzi a termékértékesítést az említett hajótulajdonosok részére.

19 A görög és az olasz kormány, valamint a Bizottság úgy ítélik meg, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontjában foglalt adómentesség igénybevételéhez a szolgáltatásokat maga a hajótulajdonos részére kell nyújtani.

20 Emlékeztetni kell arra, hogy az adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, amelyeket a HÉA-nak a hatodik irányelv által megállapított közös szabályozása keretében kell értelmezni (lásd különösen a C-2/95. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3017. o.] 21. pontját, a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 25. pontját és a fent hivatkozott Cimber Air-ügyben hozott ítélet 23. pontját). Egyébiránt, amint az a jelen ítélet 15. pontjában kifejtésre került, a HÉA-mentességeket megszorítóan kell értelmezni.

21 A hatodik irányelv 15. cikkének 4. pontjában említett ellátási ügyletek azért adómentesek, mert a kiviteli ügyletekkel esnek azonos megítélés alá (lásd ilyen értelemben a fent hivatkozott Velker International Oil Company ügyben hozott ítélet 21. pontját).

22 Ami a kiviteli ügyleteket illeti, ugyanúgy, ahogy a hatodik irányelv 15. cikkének 1. pontjában előírt teljes adómentességet kizárólag az olyan termékek értékesítésére lehet alkalmazni, amelyeket az eladó vagy annak megbízottja a Közösségen kívülre küld vagy szállít, az ugyanezen cikk 4. pontjában előírt adómentesség csak az olyan hajóüzemeltető részére történő termékértékesítésre lehet alkalmazni, aki e termékeket a hajó ellátására használja, így tehát az adómentesség nem terjeszthető ki a forgalomba hozatal ezt megelőző szakaszában történő termékértékesítésre (lásd ilyen értelemben a fent hivatkozott Velker International Oil Company ügyben hozott ítélet 22. pontját).

23 Az adómentességnek a hajóüzemeltető részére történő végső termékértékesítést megelőző szakaszokra való kiterjesztése azt követelné meg a tagállamoktól, hogy ellenőrzési és felügyeleti mechanizmusokat hozzanak létre annak érdekében, hogy megbizonyosodjanak az adómentesen értékesített áruk végső célállomásáról. E mechanizmusok a tagállamok és az érintett gazdasági szereplők számára olyan kötöttségeket jelentenének, amelyek összeegyeztethetetlenek lennének a „mentességek[nek]" a hatodik irányelv 15. cikke első mondatában előírt „helyes és egyszerű alkalmazásá[val]" (lásd ilyen értelemben a fent hivatkozott Velker International Oil Company ügyben hozott ítélet 24. pontját).

24 Márpedig, amint azt a főtanácsnok indítványának 28. pontjában kifejtette, az említett indokolás a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontja szerinti szolgáltatások adómentességére is alkalmazható. Ebből az következik, hogy a hatodik irányelv egésze összefüggő alkalmazásának biztosítása érdekében az e rendelkezésben foglalt adómentesség csak a hajótulajdonosnak közvetlenül nyújtott szolgáltatások esetén alkalmazható, és nem terjeszthető ki azokra a szolgáltatásokra, amelyek a forgalomba hozatal ezt megelőző szakaszában valósulnak meg.

25 Ezért a második kérdésre azt kell válaszolni, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontját akként kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben foglalt adómentesség a közvetlenül a hajótulajdonos részére, a tengerjáró hajók közvetlen szükségleteinek kielégítésére nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik.

A harmadik kérdésről

26 Harmadik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy tekintettel a közösségi jognak a HÉA-ra vonatkozó szabályaira és elveire, a nemzeti adóhatóságnak az adóalanyt arra felhatalmazó aktusa, hogy a vele szerződőre ne hárítsa át a HÉA-t, kelthet-e – akkor is, ha az aktus jogellenes – olyan jogos bizalmat az adóalanyban, amellyel ellentétes lenne az említett adó utólagos megfizetése.

27 A Bizottság álláspontja szerint a bizalomvédelem elve nem teszi lehetővé az adóalany által a kérdéses adóévekben a vele szerződőnek fel nem számított és az adóhatóságnak be nem fizetett HÉA utólagos megfizetésének követelését abban az esetben, ha az adóhatóság többéves magatartása arra a jogos meggyőződésre juttatta az adóalanyt, hogy nem köteles ezt az adót felszámítani. A tárgyaláson a Bizottság

azonban hozzátette, hogy az a körülmény, hogy a tájékoztatást nem az illetékes adóhatóság adta, esetleg más értékeléshez vezethet.

28 A görög kormány ellenben úgy ítéli meg, hogy az olyan adó utólagos behajtása, amelyet az adóalany azért nem fizetett be az adóhatóságnak, mert meg volt győződve arról, hogy ezt az adót nem kell felszámítania, nem ellentétes a közösségi jognak a HÉA-ra vonatkozó szabályaival abban az esetben, ha ez a meggyőződés a vonatkozó törvényi előírások valamely adóhatóság által az adóalany kérelmére kiadott értelmezésének következménye, különösen akkor, ha e hatóságnak nem volt hatásköre e kérelemről határozni.

29 Az olasz kormány álláspontja szerint egyfelől a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének védelme, másfelől pedig a HÉA-ra vonatkozó közösségi szabályozás betartásának szükségessége közötti megfelelő egyensúly arra a következtetésre vezet, hogy az alapeljárásban a görög állam nem szabhat ki semmilyen joghátrányt, és nem követelhet kamatfizetést, az említett adót azonban be kell fizetni.

30 A előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kitűnik, hogy az alapeljárások tárgyát az illetékes adóhatóság 1997. június 5-i, az 1994. (a C-183/04. sz. ügy), 1995. (a C-182/04. sz. ügy) és 1996. (a C-181/04. sz. ügy) adóév alapján fizetendő HÉA kiegyenlítéséről szóló ideiglenes határozatai képezik, amelyekkel visszavonták a pireuszi adóhatóság korábbi, az említett adó alóli mentességet kimondó, írásba foglalt határozatát.

31 E tekintetben a Bíróság töretlen ítélkezési gyakorlata szerint a bizalomvédelem és a jogbiztonság elve a közösségi jogrend részét képezik. Ennélfogva ezen elveket a közösségi intézményeknek, de a közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk (lásd különösen a C-381/97. sz. Belgocodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-8153. o.] 26. pontját és a C-376/02. sz. „Goed Wonen"-ügyben 2005. április 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-3445. o.] 32. pontját). Ebből az következik, hogy a nemzeti hatóságok kötelesek a gazdasági szereplők jogos bizalma védelmének elvét tiszteletben tartani.

32 Ami a kedvező döntést tartalmazó aktus kedvezményezettje jogos bizalma védelmének elvét illeti, először is meg kell állapítani, hogy a közigazgatási hatóságok aktusai ésszerű bizalmat keltettek-e az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplő tudatában (lásd ilyen értelemben a 95/74–98/74. és 15/75–100/75. sz., Union nationale des coopératives agricoles de céréales és társai kontra Bizottság és Tanács egyesített ügyekben 1975. december 10-én hozott ítélet [EBHT 1975., 1615. o.] 43–45. pontját és a 78/77. sz. Lührs-ügyben 1978. február 1-jén hozott ítélet [EBHT 1978., 169. o.] 6. pontját). Ha e kérdésre a válasz igenlő, ezt követően meg kell állapítani, hogy e bizalom jogos volt-e.

33 Jelen esetben, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokban kifejtésre került, az Elmeka kérdést intézett a pireuszi adóhatósághoz arról, hogy hajók ellátása keretében az 1642/1986. sz. törvény 22. §-a értelmében mentes-e a HÉA alól, és ebben az esetben milyen eljárás szerint. Az említett hatóság válaszában kimondta, hogy az említett 22. § c) és d) pontjának megfelelően a fuvarlevelek mentesek a HÉA alól.

34 Ezenkívül rá kell mutatni arra, hogy a görög kormány mind írásbeli észrevételeiben, mind a tárgyaláson kifejtette, hogy létezik kifejezett, az állampolgárok adóügyi

vonatkozású jogi problémákkal kapcsolatban feltett kérdéseire válaszolni hivatott illetékes nemzeti hatóságot kijelölő belső jogi rendelkezés.

35 E tekintetben a nemzeti bíróságra tartozik annak vizsgálata, hogy az Elmeka, amelynek tevékenysége egy tartályhajó üzemeltetésében áll, amellyel kőolajtermék-szállítást végez több hajóbérlő megbízásából, ésszerűen vélelmezhette-e azt, hogy a pireuszi adóhatóság hatáskörrel bírt az adómentességnek a tevékenységére való alkalmazásáról való határozathozatalra.

36 Az előzőekben kifejtett észrevételekre figyelemmel a harmadik kérdésre azt kell válaszolni, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszer keretében a nemzeti adóhatóságok kötelesek tiszteletben tartani a bizalomvédelem elvét. A kérdést előterjesztő bíróságra tartozik annak értékelése, hogy az alapügyek körülményei között az adóalany ésszerűen vélelmezhette-e azt, hogy a kérdéses határozatot erre hatáskörrel bíró hatóság hozta.

A költségekről

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 15. cikke 4. pontjának a) alpontját, amelyre ugyanazon cikk 5. pontja visszautal, nem csupán a nyílt tengeri hajózásra használt és utasokat ellenérték fejében szállító hajókra, hanem a nyílt tengeri hajózásra használt és kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytató hajókra is alkalmazni kell.**

2) **A 77/388 hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontját akként kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben foglalt adómentesség a közvetlenül a hajótulajdonos részére, a tengerjáró hajók közvetlen szükségleteinek kielégítésére nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik.**

3) **A közös hozzáadottértékadó-rendszer keretében a nemzeti adóhatóságok kötelesek tiszteletben tartani a bizalomvédelem elvét. A kérdést előterjesztő bíróságra tartozik annak értékelése, hogy az alapügyek körülményei között az adóalany ésszerűen vélelmezhette-e azt, hogy a kérdéses határozatot erre hatáskörrel bíró hatóság hozta.**

Aláírások