WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 14 września 2006 r. *

W sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Symvoulio tis Epikrateias (Grecja) postanowieniami z dnia 3 marca 2004 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 19 kwietnia 2004 r., w postępowaniach

Elmeka NE

przeciwko

Ypourgos Oikonomikon,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris i G. Arestis (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,
sekretarz: H. Von Holstein, zastępca sekretarza,

* Język postępowania: grecki.

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 września 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu greckiego przez M. Apessosa, S. Spyropoulosa, I. Bakopoulosa oraz przez S. Chalę, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 grudnia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 15 pkt 4 lit. a), pkt 5 oraz pkt 8 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej:

ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 384, str. 47, zwanej dalej „szóstą dyrektywą") oraz zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasady pewności prawa.

2 Wnioski te zostały przedłożone w ramach sporu pomiędzy spółką Elmeka NE (zwaną dalej „Elmeką") i Ypourgos Oikonomikon (ministrem finansów), dotyczącego odmowy zwolnienia od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") czynności leżących u podstaw opłat za fracht paliw w celu zaopatrzenia statków.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 15 szóstej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

4. dostawy towarów służących zaopatrzeniu statków, które:

   a) używane są do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożące pasażerów za opłatą lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa;

   b) używane są dla ratownictwa lub udzielania pomocy na morzu, lub połowu przybrzeżnego ryb, przy czym w ostatnim przypadku, z wyjątkiem zaopatrzenia statków;

[...]

5. dostawy, modyfikacja, naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków morskich, określonych w ust. 4 lit. a) i b) oraz dostawy, najem, naprawy i utrzymanie sprzętu łącznie z wyposażeniem służącym do połowu ryb lub w tym celu używanym;

[...]

8. usługi inne niż określone w ust. 5, które są przeznaczone dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich określonych w tym ustępie lub ich ładunku;

[...]".

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 22 ust. 1 ustawy nr 1642/1986 dotyczącej opodatkowania podatkiem VAT oraz innych postanowień (FEK A' 125), która stanowi transpozycję szóstej dyrektywy do greckiego porządku prawnego, w brzmieniu obowiązującym w okresie, którego dotyczy spór, stanowił, co następuje:

„Zwalnia się od podatku:

a) dostawę i przywóz statków używanych do celów handlowych lub rybołówstwa przez podatników podlegających ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT lub używanych do innych celów, przeznaczonych do złomowania lub wykorzystywanych przez siły zbrojne oraz przez władze publiczne, dostawę i przywóz pływających środków transportu używanych do celów ratownictwa lub pomocy na morzu oraz sprzętu i wyposażenia wbudowanych lub wykorzystywanych na statkach lub pływających środkach transportu używanych do celów ratownictwa morskiego. Zwolnienia tego nie stosuje się do statków używanych do celów prywatnych, celów rekreacyjnych lub sportowych;

[...]

c) dostawę i przywóz paliw, olejów, zapasów i innych towarów służących zaopatrzeniu statków, pływających środków transportu oraz statków powietrznych, które są zwolnione od podatku zgodnie z postanowieniami lit. a) i b). W odniesieniu do statków i pływających środków transportu służących celom handlu wewnętrznego lub przeznaczonych do innych celów na terytorium kraju oraz do statków rybackich dokonujących połowów na wodach greckiego morza terytorialnego zwolnienie dotyczy tylko paliw i olejów;

d) czarter statków lub wynajem statków powietrznych związany z wykonywaniem czynności opodatkowanych lub czynności zwolnionych, które uprawniają do dokonania odliczenia podatku naliczonego. Zwolnienia tego nie stosuje się do czarteru i wynajmu statków lub statków powietrznych używanych do celów prywatnych, celów rekreacyjnych lub sportowych [...]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

5 Przedmiotem działalności statutowej spółki Elmeka jest eksploatacja tankowca, używanego do transportu produktów ropopochodnych na terenie Grecji, na rzecz podmiotów handlujących paliwami ciekłymi, które dokonują czarteru statku.

6 Podczas kontroli ksiąg rachunkowych i dokumentów księgowych Elmeki, dotyczących lat podatkowych 1994–1996, stwierdzono, że wśród dokonujących czarteru dostawców była panamska spółka Oceanic International Bunkering SA (zwana dalej „Oceanic"), której przedmiotem działalności statutowej jest handel produktami ropopochodnymi. Ustalono również, że Elmeka nie fakturowała podatku VAT od frachtu brutto, który otrzymywała na podstawie każdego konosamentu związanego z transportem produktów ropopochodnych, służących zaopatrzeniu statków w Grecji, świadczonego na rachunek spółki Oceanic, uznając, iż są to czynności zwolnione od podatku.

7 W piśmie z dnia 21 czerwca 1994 r. skierowanym do Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (organu podatkowego w Pireusie, właściwego w sprawach morskich, zwanego dalej „organem podatkowym w Pireusie") Elmeka wystąpiła z pytaniem, czy w ramach zaopatrywania przez należący do niej tankowiec, na rachunek spółki Oceanic, statków wykonujących rejsy za granicę i transportujących paliwo pochodzące z rafinerii redy portu w Pireusie, jest ona zobowiązana na podstawie

obowiązujących przepisów do fakturowania podatku VAT od konosamentów, które wystawia na rzecz tej spółki, czy też jest zwolniona od podatku na mocy ustawy nr 1642/1986, a jeżeli tak, to na jakiej podstawie. W odpowiedzi na powyższe pytanie organ podatkowy w Pireusie poinformował Elmekę, że rzeczone konosamenty są zwolnione od podatku VAT.

8 W następstwie zawieszenia ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1993 r. zwolnienia od podatku VAT, z którego korzystało świadczenie usług transportu produktów ropopochodnych, usługi wykonane przez Elmekę zostały poddane opodatkowaniu podatkiem VAT, bowiem były one wykonywane na terenie kraju, niezależnie od tego, że ich odbiorca posiadał siedzibę poza obszarem Wspólnoty. W związku z powyższym właściwy organ podatkowy w drodze decyzji dotyczących trzech lat podatkowych będących przedmiotem sporu — a mianowicie roku 1994 (sprawa C-183/04), 1995 (sprawa C-182/04) oraz 1996 (sprawa C-181/04) — określił podatek do zapłaty przez Elmekę, w wysokości różnicy między podatkiem należnym a uiszczonym, dodatkowe zobowiązanie podatkowe związane z nierzetelnymi deklaracjami podatkowymi za każdy wyżej wymieniony rok oraz grzywnę.

9 Elmeka wniosła odwołanie od wymienionych decyzji do Dioikitiko Protodikeio Pireos (sądu administracyjnego pierwszej instancji). W związku z oddaleniem skarg przez ten sąd, spółka wystąpiła z apelacją do Dioikitiko Efeteio Pireos (administracyjny sąd apelacyjny w Pireusie), który uchylił wyrok sądu pierwszej instancji i stwierdził, że jeśli działanie organu podatkowego w Pireusie wywołało u podatnika trwałe i uzasadnione przekonanie, iż nie podlega on podatkowi VAT z takim skutkiem, iż nie naliczał on tegoż podatku swoim odbiorcom, to podatnik ten nie podlega rzeczonemu podatkowi, o ile nałożenie podatku a posteriori zagrażałoby stabilności finansowej jego przedsiębiorstwa. Jednakże ów zarzut apelacyjny nie został uwzględniony z uwagi na to, że Elmeka nie przedstawiła konkretnych danych dotyczących jej sytuacji finansowej oraz iż w konsekwencji nie zdołała ona wykazać spełnienia jednej z przesłanek zastosowania zasady dotyczącej trwałego i uzasadnionego przekonania. Dioikitiko Efeteio Pireos uznał także, że wykonywany przez Elmekę transport paliw nie podlega art. 22 ust. 1 lit. c) ustawy nr 1642/1986,

oraz iż decyzja nr 6 z dnia 5 czerwca 1997 r. właściwego organu podatkowego w sposób prawidłowy określa podatek VAT do zapłaty przez tą spółkę. Z powyższych powodów apelacja została zatem oddalona.

10 Elmeka wniosła skargę na ten wyrok do Symvoulio tis Epikrateias, który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi, które zostały sformułowane w jednakowy sposób w każdej ze spraw od C-181/04 do C-183/04:

„1. Czy art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy [...], do którego odwołuje się art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że dotyczy on czarteru zarówno statków morskich przewożących pasażerów za opłatą, jak i statków używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa, czy też dotyczy on wyłącznie czarteru statków morskich, co w ostatnim przypadku oznacza, że przepisy art. 22 ust. 1 lit. d) ustawy nr 1642/1986 mają, w odniesieniu do kategorii statków objętych czarterem, szerszy zakres zastosowania niż przepis dyrektywy?

2. Czy zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy wymaga, by usługa była świadczona na rzecz samego armatora, czy też zwolnienie to przysługuje również, gdy usługa jest świadczona na rzecz podmiotu trzeciego, jeżeli jest ona związana z zaspokajaniem bezpośrednich potrzeb statków wymienionych w art. 15 pkt 5, czyli statków, o których również mowa w art. 15 pkt 4 lit. a) i b)?

3. Czy zgodnie z przepisami i zasadami prawa wspólnotowego dotyczącymi podatku VAT dopuszczalne jest — a jeżeli tak, to pod jakimi warunkami —

żądanie a posteriori zapłaty podatku, którego podatnik w tym czasie nie naliczał swojemu partnerowi handlowemu, i w wyniku czego nie wpłacił podatku na rachunek administracji podatkowej, będąc przekonanym, że nie jest on zobowiązany do naliczenia tego podatku, przy czym przekonanie to zostało wywołane przez zachowanie organów podatkowych?".

11 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 2 czerwca 2004 r. sprawy od C-181/04 do C-183/04 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej, jak również wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

12 W pytaniu pierwszym sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy kryterium wykorzystywania statku do „żeglugi na pełnym morzu", wskazane w art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy, do którego odwołuje się art. 15 pkt 5, dotyczy wyłącznie statków morskich przewożących pasażerów za opłatą, czy też dotyczy on również statków używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

13 Rząd grecki i Komisja Wspólnot Europejskich są zgodne co do tego, iż art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy dotyczy wyłącznie statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożą pasażerów za opłatą bądź są używane do

celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa. Natomiast zdaniem rządu włoskiego przepis ten należy interpretować w ten sposób, że określone w nim zwolnienie dotyczy, po pierwsze, statków wykorzystywanych do żeglugi na pełnym morzu, które przewożą pasażerów za opłatą, oraz, po drugie, statków używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

14 W tym miejscu należy wskazać, że nawet jeśli niektóre wersje językowe art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy prowadzą do rozbieżnych wykładni, struktura i cel tego przepisu przemawiają za stosowaniem kryterium wykorzystywania do żeglugi na pełnym morzu do wszystkich rodzajów statków wymienionych w tym przepisie. Z tytułu tego artykułu, który brzmi „Zwolnienia wywozu poza obszar Wspólnoty, operacji podobnych i transportu międzynarodowego", wynika, że celem tego przepisu jest zwolnienie od podatku VAT zaopatrzenia statku oraz, pod pewnymi warunkami, dostaw towarów na statki morskie. Stosowanie kryterium wykorzystywania do żeglugi na pełnym morzu wyklucza zwolnienie statków morskich używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa w zakresie, w jakim działalność ta nie jest wykonywana na pełnym morzu. Gdyby przepis ten interpretować w ten sposób, że dotyczy on nie tylko statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu, art. 15 pkt 4 lit. b), który przewiduje takie zwolnienie dla statków, które są używane do połowu przybrzeżnego ryb, byłby zbyteczny.

15 Ponadto wykładnia, zgodnie z którą art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy należy stosować wyłącznie do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu, jest zgodna z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, stosownie do którego zwolnienia od podatku VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły, bowiem stanowią one wyjątek od ogólnej zasady, zgodnie z którą każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika podlega podatkowi od obrotów (zob. w szczególności wyroki z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker International Oil Company, Rec. str. I-2561, pkt 19 oraz z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb.Orz. str. I-8379, pkt 25).

16 W związku z powyższym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy, do którego odwołuje się art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, należy stosować nie tylko do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożą pasażerów za opłatą, lecz również do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu i są używane do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

W przedmiocie pytania drugiego

17 W pytaniu drugim sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy dotyczy wyłącznie świadczenia usług na potrzeby statków morskich, wymienionych w art. 15 pkt 5, jak również ich ładunku, które są wykonywane na rzecz samego armatora, czy też zwolnienie to dotyczy również tego rodzaju usług, gdy są one świadczone na rzecz podmiotu trzeciego.

18 W tym zakresie należy przypomnieć, że sprawy zawisłe przed sądem krajowym dotyczą transportu paliw wykonywanego przez Elmekę na rachunek Oceanic, która sprzedaje te paliwa armatorom statków. W rzeczywistości Elmeka nie świadczy usług bezpośrednio na rzecz armatorów, lecz na rzecz Oceanic, która samodzielnie dokonuje dostawy towarów na rzecz tychże armatorów.

19 Rząd grecki i rząd włoski oraz Komisja uważają, że usługi powinny być świadczone na rzecz samego armatora, aby można stosować zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy.

20 Należy przypomnieć, że zwolnienia od podatku stanowią samodzielne instytucje prawa wspólnotowego, które należy rozpatrywać w kontekście wspólnego systemu podatku VAT wprowadzonego przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyroki z 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 21; z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. I-6833, pkt 25 oraz ww. wyrok w sprawie Cimber Air, pkt 23). Ponadto, jak wskazano w pkt 15 niniejszego wyroku, zwolnienia od podatku VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły.

21 Dostawy towarów służących zaopatrzeniu statków, o których mowa w art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy, są zwolnione od podatku, bowiem stanowią czynności równoznaczne z wywozem (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Velker International Oil Company, pkt 21).

22 Jeśli chodzi o wywóz, to podobnie jak zwolnienie, o którym mowa w art. 15 pkt 1 szóstej dyrektywy, stosuje się wyłącznie do końcowej dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rachunek do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium Wspólnoty, tak zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 4 może być stosowane wyłącznie do dostawy towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki, który wykorzystuje te towary do zaopatrzenia statków, a zatem nie może ono obejmować dostaw towarów na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Velker International Oil Company, pkt 22).

23 W istocie stosowanie zwolnienia na etapach poprzedzających ostateczną dostawę towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki wymagałoby od państwa ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu zapewnienia, że towary objęte zwolnieniem zostaną dostarczone do miejsca ostatecznego przeznaczenia. Mechanizmy tego rodzaju oznaczałyby dla państw oraz zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z określonym w art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy celem polegającym na „zapewnieniu właściwego i prostego zastosowania zwolnień" (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Velker International Oil Company, pkt 24).

24 Jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 28 opinii, wymienione powyżej przesłanki znajdują zastosowanie również do zwolnienia od podatku usług w rozumieniu art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy. Z powyższego wynika, że w celu zagwarantowania spójnego stosowania szóstej dyrektywy w jej całokształcie, zwolnienie przewidziane w tym przepisie znajduje zastosowanie wyłącznie do usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, a zatem zakres jego stosowania nie może obejmować usług świadczonych na wcześniejszym etapie obrotu.

25 W związku z powyższym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, przeznaczonych dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich.

W przedmiocie pytania trzeciego

26 W pytaniu trzecim sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy zgodnie z przepisami i zasadami prawa wspólnotowego dotyczącymi podatku VAT działanie administracji podatkowej, polegające na zezwoleniu podatnikowi na zaniechanie naliczania podatku swojemu partnerowi handlowemu, może prowadzić, nawet jeśli działanie to było sprzeczne z prawem, do powstania uzasadnionych oczekiwań po stronie podatnika, co wyklucza zapłatę a posteriori rzeczonego podatku.

27 W ocenie Komisji zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań wyklucza możliwość żądania zapłaty a posteriori podatku VAT, którego podatnik nie naliczał swojemu partnerowi handlowemu w związku z będącymi przedmiotem sporu usługami i którego nie wpłacał na rachunek administracji podatkowej, bowiem zachowanie organów podatkowych przez wiele lat wywoływało u podatnika uzasadnione

przekonanie, że nie jest on zobowiązany do naliczania rzeczonego podatku. Podczas rozprawy Komisja wskazała jednakże, że okoliczność, iż informacja taka nie została udzielona przez właściwy organ administracji podatkowej może ewentualnie prowadzić do odmiennej oceny.

28 Natomiast rząd grecki uważa, że przepisy prawa wspólnotowego dotyczące podatku VAT nie wykluczają pobrania a posteriori podatku niewpłaconego na rzecz administracji podatkowej, ponieważ podatnik był przekonany, iż nie jest zobowiązany do naliczania tegoż podatku, jeżeli przekonanie to wynikało z interpretacji właściwych przepisów prawa wydanej, na wniosek podatnika, przez organ administracji podatkowej, gdy w szczególności organ ten nie był właściwy w sprawie tego wniosku.

29 Zdaniem rządu włoskiego zachowanie należytej równowagi między ochroną zasady pewności prawa i ochroną zasady uzasadnionych oczekiwań a koniecznością przestrzegania regulacji wspólnotowej dotyczącej podatku VAT prowadzi do wniosku, iż w sprawach będących przedmiotem postępowań przed sądem krajowym, Grecja nie może nałożyć jakiejkolwiek sankcji ani nawet żądać zapłaty odsetek, niemniej rzeczony podatek podlega zapłacie.

30 Z postanowień odsyłających wynika, że przedmiotem sporu są decyzje wstępne z dnia 5 czerwca 1997 r. właściwego organu administracji podatkowej, dotyczące rozliczenia podatku VAT za rok podatkowy 1994 (w sprawie C-183/04), 1995 (w sprawie C-182/04) oraz 1996 (w sprawie C-181/04), w wyniku których uchylono zwolnienie od tego podatku, uprzednio przyznane przez organ podatkowy w Pireusie.

31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasada pewności prawa stanowią część wspólnotowego porządku prawnego. Z tego względu muszą być przestrzegane przez instytucje wspólnotowe, lecz również przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im przez dyrektywy wspólnotowe uprawnień (zob. w szczególności wyroki z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 Belgocodex, Rec. str. I-8153, pkt 26 oraz z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-376/02 „Goed Wonen", Zb.Orz. str. I-3445, pkt 32). Z powyższego wynika, że władze krajowe są zobowiązane do przestrzegania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań podmiotów gospodarczych.

32 Możliwość skorzystania z zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań przez podmiot, na którego rzecz zostało wydane korzystne rozstrzygnięcie, wymaga przede wszystkim ustalenia, czy działanie organów administracji wywołało u ostrożnego i rozważnego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania (zob. podobnie wyroki z dnia 10 grudnia 1975 r. w sprawach połączonych od 95/74 do 98/74, 15/75 oraz 100/75 Union nationale des coopératives agricoles de céréales i in. przeciwko Komisji i Radzie, Rec. str. 1615, pkt. 43–45 oraz z dnia 1 lutego 1978 r. w sprawie 78/77 Lührs, Rec. str. 169, pkt 6). Jeżeli okaże się, że odpowiedź na to pytanie jest twierdząca, należy następnie ustalić uzasadniony charakter tychże oczekiwań.

33 W niniejszej sprawie, jak zostało to wskazane w postanowieniach odsyłających, Elmeka wystąpiła do organu podatkowego w Pireusie z pytaniem mającym na celu ustalenie, czy w ramach zaopatrzenia statków była ona zwolniona od podatku VAT w rozumieniu art. 22 ustawy nr 1642/1986, a jeżeli tak, to na jakiej podstawie. W udzielonej spółce odpowiedzi organ ten stwierdził, że konosamenty są zwolnione od podatku VAT na podstawie rzeczonego art. 22 lit. c) i d).

34 Należy ponadto podkreślić, że rząd grecki wskazał, zarówno w uwagach pisemnych, jaki i podczas rozprawy, że w prawie krajowym występuje wyraźny przepis

określający organ właściwy w zakresie udzielania odpowiedzi na pytania obywateli dotyczące prawa podatkowego.

35 W tym względzie należy wskazać, że do sędziego sądu krajowego należy ustalenie, czy Elmeka, której przedmiotem działalności statutowej jest eksploatacja tankowca używanego do transportu produktów ropopochodnych na rzecz różnych podmiotów, które dokonują czarteru statku, mogła powziąć racjonalne przekonanie, że organ podatkowy w Pireusie jest właściwy, aby udzielić informacji odnośnie do stosowania zwolnienia w zakresie prowadzonej przez nią działalności.

36 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że w ramach wspólnego systemu podatku VAT krajowe organy podatkowe są zobowiązane do przestrzegania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy w okolicznościach spraw w postępowaniach przed sądem krajowym podatnik mógł powziąć racjonalne przekonanie, że decyzja będąca przedmiotem sporu została wydana przez właściwy organ.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, do którego odwołuje się art. 15 pkt 5 tej dyrektywy, zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., należy stosować nie tylko do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożą pasażerów za opłatą, lecz również do statków, które są wykorzystywane do żeglugi na pełnym morzu i są używane do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.**

2) **Artykuł 15 pkt 8 szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, iż zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, przeznaczonych dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich.**

3) **W ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej krajowe organy podatkowe są zobowiązane do przestrzegania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy w okolicznościach spraw w postępowaniach przed sądem krajowym podatnik mógł powziąć racjonalne przekonanie, że decyzja będąca przedmiotem sporu została wydana przez właściwy organ.**

Podpisy