ĢENERĀLADVOKĀTES KRISTĪNES ŠTIKSAS-HAKLAS [*CHRISTINE STIX-HACKL*] SECINĀJUMI, sniegti 2005. gada 1. decembrī [1]

I — Ievads

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Symvoulio tis Epikrateias* vēršas Tiesā, lai saņemtu Padomes Sestās PVN direktīvas 77/388/EEK 15. pantu [2] (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva") interpretāciju attiecībā uz eksporta darījumu, tiem pielīdzināmu darījumu un starptautiskā transporta saistībā ar kuģu uzpildei paredzētās degvielas transportēšanu par samaksu atbrīvojumu no nodokļa. Turklāt Grieķijas tiesa gadījumā, ja nodokļu atbrīvojums nav piemērojams, vēlas zināt, ciktāl saskaņā ar tiesiskās paļāvības principu nodokļu iestādes rīcība var tikt pamatota ar nodokļu maksātāja uzticēšanās aizsardzību, kas aizliedz pieprasīt maksāt PVN *a posteriori*.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesiskais regulējums*

2. Sestās direktīvas 15. panta redakcija izvilkumu veidā ir šāda:

"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;

[..]"

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

3. Likuma Nr. 1642/1986, ar kuru tiek transponēta Sestā direktīva Grieķijas tiesību sistēmā, 22. panta redakcija, kas bija spēkā attiecīgajā laika periodā, paredz:

"1) 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. No nodokļa maksāšanas ir atbrīvoti peldošie transporta līdzekļi, kurus komercdarbībā izmanto tūrisma mērķiem Likuma Nr. 438/1976 (*FEK A' 256*) izpratnē, ja tie kuģošanas laikā piestāj arī ārvalstu ostās [..]. Šī punkta noteikumi, kas attiecas uz kuģiem Likuma Nr. 438/1976 izpratnē, ir spēkā arī attiecībā uz pārējiem kuģiem, kurus izmanto komercdarbībai; [..]."

III — Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

4. Sabiedrībai *Elmeka* pieder tankkuģis, ar ko tā veic naftas produktu iekšzemes pārvadājumus dažādu fraktētāju, kuri tirgo šķidro kurināmo, vārdā.

5. Uzņēmuma grāmatvedības dokumentu un uzņēmuma ierakstu nodokļu kontroles laikā attiecībā uz darbībām 1994., 1995. un 1996. gadā kompetentā valsts nodokļu iestāde konstatēja, ka šī uzņēmuma fraktētāju — piegādātāju vidū ir arī Panamas sabiedrība *Oceanic International Bunkering SA*, kuras darbības mērķis ir naftas produktu un smērvielu tirdzniecība. Tāpat nodokļu iestādes konstatēja, ka sabiedrība *Elmeka* iepriekšminētajai sabiedrībai nav aprēķinājusi PVN

par bruto fraktēšanu, ko tā saņēmusi naftas produktu transportam, kas paredzēts kuģu apgādei iekšzemē, ar pamatojumu, ka runa ir par darījumiem, kas atbrīvoti no PVN.

6. Ar 1994. gada 21. jūnija vēstuli prasītāja *Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios* [Pirejas finanšu pārvalde, kas nodarbojas ar kuģniecības lietām] uzdeva jautājumu par to, vai apgādājot ar degvielu, kuras izcelsme ir Pirejas ostas reida pārstrādes fabrikas, kuģus, kas izceļo uz ārvalstīm, tai ir bijis ar likumu uzlikts pienākums aprēķināt PVN par konosamentu (kravas pavadzīmi), kuru tā izrakstījusi sabiedrībai *Oceanic International Bunkering*, vai arī uz to attiecas atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar Likuma Nr. 1642/1986 [22. pantu], un ja tā, tad atbilstoši kādai procedūrai. Ar 1994. gada 24. jūnija vēstuli Pirejas finanšu pārvalde atbildēja iepriekš minētajai iestādei, ka attiecīgie konosamenti ir atbrīvoti no PVN.

7. Ar pamatojumu, ka no 1993. gada 1. janvāra naftas produktu pārvadātājiem tika atcelts atbrīvojums no PVN un tādējādi prasītājas sniegtie pakalpojumi ir kļuvuši par apliekamiem ar PVN, jo tie tiek sniegti valsts iekšienē, atbildīgā nodokļu iestāde 1997. gada 5. jūnijā attiecībā uz trim strīdīgajiem nodokļu gadiem, t.i., no 1994. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim (lieta C-183/04), no 1995. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim (lieta C-182/04) un no 1996. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim (lieta C-181/04), izdeva lēmumus, kas uzlika pienākumu prasītājai samaksāt nesamaksātā nodokļa starpību, nodokļa uzrēķinu par katru attiecīgo gadu sakarā ar neprecīzu deklarēšanu un naudas sodu.

8. Vispirms prasītāja minētos lēmumus apstrīdēja *Dioikitiko Protodikeio Pireos* (Pirejas Pirmās instances administratīvā tiesa), kura šo prasību noraidīja. Attiecībā uz šo spriedumu tālāk *Elmeka* iesniedza apelācijas sūdzību *Dioikitiko Efeteio Pireos* (Pirejas Administratīvā apelāciju tiesa), kas pasludināja pirmās instances spriedumu par daļēji spēkā neesošu. *Dioikitiko Efeteio Pireos* galvenokārt uzskatīja, 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, šī nodokļu maksātāja iepriekšējās darbības nav apliekamas ar šo nodokli, ja tas apdraud attiecīgā uzņēmuma finansiālo stabilitāti. Taču prasītāja nesniedza konkrētus faktus attiecībā uz risku par tās finansiālo sabrukumu. Turklāt *Dioikitiko Efeteio* nosprieda, ka atbrīvojums no PVN attiecināms tikai uz degvielas piegādi, ko nepastarpināti veic pats piegādātājs un nevis uz piegādi, kas tiek veikta piegādātāja uzdevumā, izmantojot tādus pārvadātājus kā prasītāju. Līdz ar to *Dioikitiko Efeteio* nolēma, ka prasītājai jāmaksā nodokļa parāda pamatsumma, bet nav jāmaksā nodokļu uzrēķins un naudas sods, jo prasītāja bija tikai sekojusi nodokļu pārvaldes norādījumiem.

9. Pret šo spriedumu prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību *Symvoulio tis Epikrateias* (Valsts padome). Šī procesa ietvaros ar 2004. gada 3. marta rīkojumu, kas Tiesas kancelejā saņemts 2004. gada 19. aprīlī, *Symvoulio tis Epikrateias* vērsās Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālo nolēmumu šādos jautājumos:

1) Vai 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta noteikumi Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (Direktīva 77/388/EEK), 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?

IV — Par pirmo prejudiciālo jautājumu

10. Lai konstatētu, vai uz strīdīgajiem nodokļiem par degvielas pārvadājumiem attiecas Sestās direktīvas 15. panta 5. vai 8. punktā paredzētie atbrīvojumi no PVN, iesniedzējtiesa ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu vēlas būtībā uzzināt, vai Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunktā, uz ko

atsaucas abi iepriekš nosauktie punkti, minētais izmantošanas kritērijs "kuģošanai atklātā jūrā" attiecas tikai uz tādu kuģu fraktēšanu, kurus izmanto pasažieru pārvadāšanai par atlīdzību, vai tas paredz arī tādu šajos noteikumus minēto kuģu fraktēšanu, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

pārvadā pasažierus par atlīdzību, un, no otras puses, — uz kuģu fraktēšanu, kas tiek izmantoti komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

B — *Vērtējums*

A — *Galvenie lietas dalībnieku argumenti*

11. *Komisija* uzskata, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta normas attiecas uz kuģiem tikai tiktāl, ciktāl ar šiem kuģiem atklātā jūrā pārvadā pasažierus par atlīdzību un tos izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai. Līdz ar to kritēriji visiem attiecīgajiem kuģiem esot jāpiemēro kumulatīvi.

12. *Grieķijas valdība* šim uzskatam piekrīt.

13. Turpretim *Itālijas valdība* uzskata, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts būtu jāinterpretē tādējādi, ka, no vienas puses, atbrīvojums no [PVN] attiecas uz kuģu fraktēšanu, kas atklātā jūrā

14. Kā Komisija izklāstījusi savā atzinumā, ka lielākā daļa dažādo valodu versiju Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunktā izsaka šo normu tā, ka atbrīvojums no nodokļa attiecas tikai uz tādu kuģu fraktēšanu, kas kuģo atklātā jūrā un vienlaicīgi veic pasažieru pārvadājumus pret atlīdzību, nodarbojas ar komercdarbību, rūpniecisku darbību vai zvejniecību. Tomēr dažu valodu versijas cita starpā pieļauj arī tādu šīs normas interpretāciju, ka šī norma par atbrīvojumu no nodokļa aptver tikai pasažieru pārvadājumus veicošos kuģus, kuriem turklāt jākuģo arī atklātā jūrā, līdz ar to dažādo valodu versiju salīdzināšana, proti, interpretācija saskaņā ar [direktīvas] tekstu, nav devusi nepārprotamu rezultātu.

15. Tomēr strīdīgās normas vispārējā sistēma un mērķis [3], šķiet, ir vērsts uz to, ka šajā normā minētais kritērijs "kuģošana atklātā jūrā" attiecas uz visiem nosauktajiem kuģu veidiem.

3 — Skat. 2000. gada 24. februāra spriedumu lietā C-434/97 Komisija/Francija (*Recueil*, I-1129. lpp., 22. punkts) un 1990. gada 27. marta spriedumu lietā C-372/88 *Cricket St. Thomas* (*Recueil*, I-1345. lpp., 19. punkts).

16. Pirmkārt, ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts īpašs atbrīvojums no nodokļa kuģiem, kas fraktēti piekrastes zvejniecībai. Kā pareizi izklāstījusi Grieķijas valdība, šāda norma būtu lieka, ja kritērijs "kuģošana atklātā jūrā" attiektos vienīgi uz pasažieru kuģiem un tādējādi visi kuģi, kas nodarbojas ar zvejniecību, būtu atbrīvoti no PVN nodokļa, jau pamatojoties uz 15. panta 4. punkta a) apakšpunktu.

17. Otrkārt, šādu interpretāciju apstiprina arī strīdīgā nodokļu atbrīvojuma mērķis un nolūks. No 15. panta nosaukuma ("Atbrīvojums eksportam ārpus Kopienas un līdzīgiem darījumiem, kā arī starptautiskajam transportam") izriet, ka Sestās direktīvas 15. panta noteikumu mērķis ir atbrīvot no PVN piegādi un pakalpojumus kuģiem un lidaparātiem, kas nodrošina pārrobežu satiksmi [4].

18. Ja kritērijs "kuģošana atklātā jūrā" tiktu attiecināts tikai uz pasažieru kuģiem, tad arī bez šī kritērija no nodokļa būtu atbrīvota virkne kuģu, kas nekad neatstāj valsts teritoriju, proti, piemēram, kuģi, kas jūrā tiek izmantoti piekrastes satiksmei vai zvejniecībai attiecīgās valsts ekonomiskās zonas ūdeņos, kā arī kuģi, kas veic nacionālos pārvadājumus komercdarbības ietvaros vai veic zvejniecību iekšzemes ūdeņos vai upēs.

19. Turklāt interpretācija, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts ir piemērojams ne 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 [5].

20. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt tādējādi, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, uz ko atsaucas 15. panta 5. punkts, attiecas tikai uz atklātā jūrā kuģojošiem kuģiem, kas veic

4 — Komisija to ir apstiprinājusi ar vēlāku priekšlikumu par konkrētāku Kopienu tiesību regulējumu attiecībā uz PNV piemērošanu gaisa, jūras un dzelzceļa transporta, kas veic pārrobežu pārvadājumus, apgādei: skat. 1980. gada 23. janvāra Priekšlikumu Padomes direktīvai par Kopienas tiesību regulējumu attiecībā uz PVN un akcīzes nodokļa piemērošanu gaisa, jūras un dzelzceļa transporta līdzekļu apgādei, kas veic pārrobežu pārvadājumus (OV C 31, 10. lpp.). Priekšlikuma pamatojumā teikts, ka Sestā direktīva "15. panta noteikumos paredz ar noteiktiem nosacījumiem atbrīvot no nodokļa preču piegādi kuģiem un lidaparātiem, kas veic pārrobežu pārvadājumus".

5 — 2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-212/01 *Unterpertinger* (*Recueil*, I-13859. lpp., 34. punkts), 2002. gada 10. septembra spriedums lietā C-141/00 *Ambulanter Pflegedienst Kügler* (*Recueil*, I-6833. lpp., 28. punkts), 1997. gada 5. jūnija spriedums lietā C-2/95 *Sparekassernes Datacenter* (*Recueil*, I-3017. lpp., 20. punkts) un 1989. gada 15. jūnija spriedums lietā 348/87 *Stichting Uitvoering Finansiële Acties* (*Recueil*, 1737. lpp., 13. punkts).

pasažieru pārvadājumus par atlīdzību, nodarbojas ar komercdarbību, rūpniecisku darbību vai zvejniecību.

21. Visbeidzot, ir jāatzīmē, ka tas ir valsts tiesas ziņā, ņemot vērā šo atbildi, pārbaudīt, vai Grieķijas tiesību akti attiecībā uz kuģu kategoriju, kurus skar fraktēšana, atbilst Sestās direktīvas prasībām.

V — Par otro prejudiciālo jautājumu

22. Ar savu otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Sestās direktīvas 15. panta 8. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa paredz, ka pakalpojums jāsniedz tieši attiecīgā kuģa rēderim, vai pakalpojumu var sniegt arī trešām personām, ja šis pakalpojums domāts kuģa tiešo vajadzību apmierināšanai.

A — *Galvenie lietas dalībnieku argumenti*

23. *Komisija*, kā arī *Grieķijas* un *Itālijas valdības* uzskata, lai pakalpojums varētu tikt atbrīvots no PVN nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 15. panta 8. punktu, tad šis pakalpojums jāsniedz tieši pašam rēderim.

B — *Vērtējums*

24. Vispirms ir jāatgādina šajā lietā nozīmīgā darbība, proti, degvielas transports kuģu apgādei, ko *Elmeka* veikusi fraktētāja-piegādātāja *Oceanic International Bunkering*, kas tirgo degvielu attiecīgo kuģu rēderiem, vārdā. Līdz ar to *Elmeka* savus pakalpojumus nesniedz tieši rēderim, bet gan fraktētājam-piegādātājam, kas piegādā rēderim degvielu saskaņā ar 15. panta 4. punkta a) apakšpunktu no PVN nodokļa atbrīvotas piegādes ietvaros, ciktāl izpildīti visi nosacījumi par šāda nodokļa atbrīvojuma saņemšanu.

25. Kā izklāstījuši šī procesa lietas dalībnieki, Tiesa lietā *Velker* nosprieda, ka 15. panta 4. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz preču piegādi kuģiem ir jāsaprot tā, ka atbrīvojums ir spēkā tikai attiecībā uz tādām piegādēm, kas veiktas tieši kuģa izmantotājam, kas šīs preces izmanto kuģa apgādei, un tādēļ nevar attiekties uz preču piegādi, kas veikta agrākā tirdzniecības stadijā [6].

6 — 1990. gada 26. jūnija spriedums lietā C-185/89 *Velker* (*Recueil*, I-2561. lpp., 22. un 30. punkts).

26. Minētās lietas sprieduma pamatojumā Tiesa vispirms norādīja, ka īpaši attiecībā uz atbrīvojumiem no nodokļa, kas ir izņēmumi no vispārējā pienākuma "valstī" maksāt nodokli, ir jāveic šaura interpretācija [7]. Turklāt Tiesa konstatēja, ka 15. panta 4. punktā minētie darījumi ir atbrīvoti no PVN, jo tos var pielīdzināt eksporta darījumiem, attiecībā uz kuriem 15. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa tiek piemērots tikai preču, ko pats pārdevējs vai kāds cits viņa vārdā izved ārpus Kopienas, gala piegādei [8].

27. Visbeidzot, ir jānorāda uz šādu Tiesas apsvērumu minētajā spriedumā: "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 noteikti neradītu administrācijas vienkāršošanu, bet gan dalībvalstīm un attiecīgajiem uzņēmējiem radītu sarežģījumus, kas būtu nesaderīgi ar Sestās direktīvas 15. panta pirmajā teikumā paredzēto "pareizu un vienkāršu atbrīvojuma [..] piemērošanu" [9]."

28. Manuprāt, minētā sprieduma pamatā esošie apsvērumi ir attiecināmi arī uz pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa 15. panta 8. punkta izpratnē. Tāpat nav acīmredzamu iemeslu, kādēļ šajā lietā attiecībā uz atbrīvojumu no PVN nodokļa piemērošanas būtu jānošķir preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, ja abi darījumi attiecas uz kuģiem, kas kuģo atklātā jūrā.

29. Tādēļ, ņemot vērā spriedumu lietā *Velker*, es uzskatu, ka pēc analoģijas ar 15. panta 4. punktā atrunāto gadījumu par preču piegādi kuģiem, kas kuģo atklātā jūrā, tas pats būtu attiecināms uz pakalpojumiem, kas domāti attiecīgā kuģa tiešo vajadzību nodrošināšanai, proti, lai šie pakalpojumi varētu tikt atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar 15. panta 8. punktu, tie ir jāsniedz tieši rēderim.

30. Ņemot vērā iepriekš minēto, es ierosinu uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt tādējādi, ka, Sestās direktīvas 15. panta 8. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši pašam rēderim.

VI — Par trešo prejudiciālo jautājumu

31. Trešā prejudiciālā jautājuma mērķis būtībā ir noskaidrot, ciktāl Kopienu tiesiskais

7 — Skat. sprieduma 19. un 20. punktu.
8 — Skat. sprieduma 21. un 22. punktu.
9 — Skat. sprieduma 24. punktu.

regulējums un principi attiecībā uz PVN tiesībām, it īpaši tiesiskās paļāvības un uzticēšanās aizsardzības princips, ir pretrunā nodokļu uzrēķinam *a posteriori*, ņemot vērā pamata prāvas apstākļus.

Kopienas tiesību normas PVN jomā šajā gadījumā neiestātos pret PVN pieprasīšanu *a posteriori*, jo nodokļu maksātāja pārliecība cita starpā bijusi pamatota ar to, ka pēc *Elmeka* pieprasījuma strīdīgo izziņu sniegusi nodokļu iestāde, kas tiesiski nav bijusi kompetenta atbildēt uz šo pieprasījumu.

A — *Galvenie lietas dalībnieku argumenti*

32. *Komisija* šajā sakarā izklāsta, ka Tiesas pastāvīgā judikatūra par labvēlīgu administratīvo aktu atsaukšanu, kā arī attiecīgā judikatūra par tiesiskās paļāvības un drošības aizsardzību PVN jomā šajā prāvā iestājas par tiesiskās paļāvības aizsardzības principa piemērošanu, lai aizsargātu nodokļu maksātāju. Mutvārdu procesā Komisija tomēr piebilda, ka Grieķijas valdības pirmo reizi tās rakstveida apsvērumos par lūgumu sniegt prejudiciālo nolēmumu izklāstītais apstāklis, ka izziņu par atbrīvojumu no nodokļa *Elmeka* nav izsniegusi kompetentā nodokļu iestāde, iespējams, varētu būt pamats citam vērtējumam.

33. *Grieķijas valdība* uzskata, ka tiesiskās paļāvības principa piemērojamība ir jāizvērtē, pamatojoties uz salīdzinājumu starp, no vienas puses, nodokļa maksātāja pārliecību, ka viņam šis nodoklis nav jāmaksā un, no otras puses, [šādas pārliecības] tiesiskumu.

34. *Itālijas valdība* norāda, ka, ņemot vērā Tiesas judikatūru, īpaši spriedumu apvienotajās lietās *Gemeente Leusden* [10], salīdzinot tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principa ievērošanu, no vienas puses, un vajadzību ievērot Kopienas regulējumu PVN jomā, no otras puses, būtu jānonāk pie secinājuma, ka dalībvalsts drīkst pieprasīt paša PVN nomaksu, bet nedrīkst prasīt maksāt soda naudu vai procentus.

B — *Vērtējums*

35. Vispirms ir jāatgādina, ka Kopienas tiesību normu īstenošana principā tiek veikta saskaņā ar valsts tiesību procesuālajām un materiālajām normām, taču saglabājot Ko-

10 — 2004. gada 29. aprīļa spriedums apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (*Recueil*, I-5337. lpp.).

pienu tiesībās, tajā skaitā Kopienu tiesību vispārējos principos, noteiktās robežas [11].

36. Tas attiecas arī uz valsts nodokļu iestāžu veikto PVN aprēķinu un iekasēšanu. Sestā direktīva par nodokļa aprēķinu ar atpakaļejošu datumu, kas ir šīs prāvas priekšmets, kā tādu neregulē. Iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai un cik lielā mērā būtu pieļaujams šāds nodokļa aprēķins, īpaši ņemot vērā apstākli, ka nodokļa maksātāja pārliecību par viņa darījumu atbrīvojumu no nodokļa radīja uzticēšanās nodokļu iestādes izsniegtai izziņai.

37. Vispirms jākonstatē, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesiskās paļāvības aizsardzības princips ir Kopienu tiesību sistēmas daļa un tādēļ, īstenojot Kopienu tiesību normas, šis princips ir jāievēro gan Kopienu institūcijām, gan dalībvalstīm, proti, katrai valsts iestādei, kas veic Kopienu tiesību piemērošanu [12].

38. No tā Tiesa secināja, ka, no vienas puses, tas būtu jāuzskata par pieņemamu, ja valsts tiesības, piemēram, tādā jomā kā nepamatoti izmaksātu Kopienu atbalstu atgriešanas pieprasījums, aizsargā tiesisko paļāvību un drošību. Taču valsts tiesību akti nedrīkst būt vērsti uz to, ka Kopienu tiesību normu īstenošana kļūst praktiski neiespējama vai tiek pārmērīgi apgrūtināta, tāpat valsts tiesības ir jāpiemēro nediskriminējot attiecībā uz procesiem, kuros tiek izskatīti līdzīgi vienas valsts strīdi. Turklāt Kopienu intereses ir jāņem vērā pilnā apmērā [13].

39. No otras puses, Tiesa virknē spriedumu valsts pasākumus, it īpaši PVN jomā izdotos valsts tiesību aktus, ir izvērtējusi tieši ņemot vērā tiesiskās paļāvības, kā arī tiesiskās drošības aizsardzības principus [14].

40. Tā, piemēram, Tiesa ir secinājusi, ka, ja vienreiz ir piešķirts nodokļa maksātāja statuss, tad to nevar atņemt ar atpakaļejošu spēku, izņemot krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas gadījumos, jo tādējādi tiktu pārkāpti tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības aizsardzības principi, tā kā tādā

11 — 2001. gada 9. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-80/99, C-81/99 un C-82/99 *Flemmer* u.c. (*Recueil*, I-7211. lpp., 55. punkts) un 1983. gada 21. septembra spriedums apvienotajās lietās no 205/82 līdz 215/82 *Deutsche Milchkontor GmbH* u.c. (*Recueil*, 2633. lpp., 17. punkts).

12 — Turklāt šajā sakarā skat. arī 1988. gada 26. aprīļa spriedumu lietā 316/86 *Krücken* (*Recueil*, 2213. lpp., 22. punkts), 1993. gada 1. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās no C-31/91 līdz C-44/91 *Lageder* u.c. (*Recueil*, I-1761. lpp., 33. punkts), 1998. gada 3. decembra spriedumu lietā C-381/97 *Belgocodex* (*Recueil*, I-8153. lpp., 26. punkts) un 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-396/98 *Schloßstraße* (*Recueil*, I-4279. lpp., 44. punkts).

13 — Skat. cita starpā arī 1997. gada 20. marta spriedumu lietā C-24/95 *Alcan* (*Recueil*, I-1591. lpp., 24. un 25. punkts), kā arī iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās no 205/82 līdz 215/82, 30.–32. punkts.

14 — Skat. cita starpā arī 2005. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-376/02 *Stichting "Goed Wonen"* (Krājums, I-3445. lpp., 34. punkts), iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02, 69. punkts; iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-396/98, 44. punkts, un iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-381/97, 26. punkts.

gadījumā nodokļu maksātājam ar atpakaļejošu spēku tiktu liegtas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu attiecībā uz viņa veiktajiem ieguldījuma izdevumiem [15].

41. Tomēr minētajās lietās galvenais jautājums bija par to, vai valsts tiesību akti vai, attiecīgi, to grozījumi var pamatot paļāvības faktu, kas būtu jāaizsargā [16]. Šajā lietā galvenais jautājums ir par to, vai un cik lielā mērā nepareiza nodokļu iestādes izsniegta izziņa var pamatot šādu paļāvības faktu.

42. Manuprāt, principā nekas neiestājas pret to, ka arī administratīva rīcība var pamatot ar Kopienu tiesībām aizsargātu paļāvību, jo, kā jau es iepriekš izklāstīju [17], saskaņā ar Tiesas judikatūru paļāvības aizsardzības princips ir jāievēro visām iestādēm, kas veic Kopienu tiesību īstenošanu. Tāpat Tiesa, kā jau es iepriekš konstatēju [18], pamatojoties uz Kopienu tiesību principa par tiesiskās paļāvības aizsardzību piemērojamību attiecībā uz nepamatoti izmaksātiem atbalstiem, apstiprina valsts tiesiskās paļāvības aizsardzības normu principiālu pieņemamību. Arī atbalstu gadījumos iespējamo paļāvību pamatojošo apstākli parasti veido valsts administratīva rīcība.

43. Turklāt virknē spriedumu, kas arī bija saistīti ar valstu institūciju vai, attiecīgi, iestāžu maldiem un kļūdām, Tiesa, piemērojot Kopienu tiesību normas, konstatēja, ka "dalībvalsts prakse attiecībā uz tirgus dalībniekiem, kas ir pretrunā Kopienu tiesību normām un nostāda šos dalībniekus izdevīgākā situācijā, nevar pamatot tiesisku paļāvību" [19].

44. Katrā ziņā es uzskatu, ka arī no šīs judikatūras nevar secināt, ka šajā lietā nevar pastāvēt aizsargājama paļāvība.

45. Minētās judikatūras pamatā drīzāk ir uzskats, ka dalībvalstu prakse, kas pārkāpj "precīzu Kopienas tiesību normu" [20], nedrīkst visbeidzot izraisīt to, ka attiecīgā Kopienu tiesību norma netiek īstenota, atsaucoties uz paļāvības aizsardzības principu. Šeit būtu jāņem vērā arī vispārējās

15 — 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp., 34.–38. punkts).

16 — Skat. iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-396/98, 45. punkts.

17 — Skat. iepriekš 37. punktu.

18 — Skat. iepriekš 38. punktu.

19 — Skat. iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās no C-31/91 līdz C-44/91, 34. punkts; 1983. gada 16. novembra spriedumu lietā 188/82 *Thyssen* (*Recueil*, 3721. lpp.) un 1982. gada 15. decembra spriedumu lietā 5/82 *Maizena* (*Recueil*, 4601. lpp., 22. punkts).

20 — Skat. arī konkrēti iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās no C-31/91 līdz C-44/91, 35. punkts, un iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā 316/89, 24. punkts.

intereses tādās jomās kā valsts atbalsts vai eksporta vai, attiecīgi, pašas Kopienas līdzekļu kompensācijas, kurās dalībvalstīm līdz šim nav bijušas pašu intereses pareizi piemērot attiecīgās Kopienu tiesību normas. Ņemot vērā iepriekš minēto, ar stingru tiesiskās paļāvības aizsardzības ievērošanu ir jānovērš tas, ka dalībvalstis ar savu rīcību, kas ir pretrunā Kopienu tiesību normām, attiecībā uz tirgus dalībniekiem varētu nepieļaut pilnīgu Kopienas tiesību normu piemērošanu.

46. Nedaudz atšķirīga man šķiet situācija PVN uzlikšanas jomā, kas primāri notiek dalībvalstu interesēs. Šeit risks, ka dalībvalsts ar savu Kopienu tiesībām pretrunā esošo praksi varētu par labu kādam tirgus dalībniekam un kaitējot visai Kopienai, negatīvi ietekmēt Kopienu tiesību pilnīgu piemērošanu, ir daudz mazāks. Šajā kontekstā drīzāk rodas jautājums par tirgus dalībnieka tiesisko aizsardzību pret dalībvalsts administratīvu rīcību, īstenojot Kopienu tiesību normas, un nav saprotams, kādēļ tirgus dalībnieks [strīdā] ar dalībvalsts iestādēm nevarētu atsaukties uz Kopienu tiesību principu par tiesiskās paļāvības aizsardzību.

47. Līdz ar to es uzskatu, ka Sestā direktīva, interpretējot to tiesiskās paļāvības aizsardzības principa kontekstā, būtībā var nepieļaut nodokļa uzlikšanu *a posteriori*, ja nodokļa maksātāja tiesisko paļāvību pamato nodokļu iestādes nepareiza atbilde.

48. Tiesas judikatūra attiecībā uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu kā priekšnosacījumu tam min nodokļa maksātāja labo ticību attiecībā uz viņa atbrīvošanu no nodokļa [21].

49. Izskatāmajā lietā, manuprāt, šajā sakarā īpaši svarīgi ir divi aspekti, proti, pirmkārt, vai bija iespējams atpazīt nodokļu izziņas nepareizību un, otrkārt, administratīvās rīcības kā tādas spēja pamatot nodokļa maksātāja labo ticību attiecībā uz viņa darījumu atbrīvojumu no nodokļa.

50. Attiecībā uz nodokļu izziņas nepareizības atpazīstamību jāpiebilst, ka Tiesa valsts atbalsta tiesību jomā attiecībā uz tiesiskās paļāvības aizsardzību nosaka augstas prasības katram attiecīgajam tirgus dalībniekam, jo tas drīkst paļauties uz viņam piešķirtā valsts atbalsta tiesiskumu tikai tad, ja šis atbalsts

21 — Skat. cita starpā 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-298/96 *Oelmühle Hamburg* (*Recueil*, I-4767. lpp., 29. punkts) un 2002. gada 19. septembra spriedumu lietā C-336/00 *Huber* (*Recueil*, I-7699. lpp., 59. punkts).

sniegts, ievērojot EKL 88. pantā paredzētās procedūras. Tiesa šeit runā par "rūpīgu uzņēmēju", kam ir "regulāri iespējams" "pārliecināties, ka procedūras ir tikušas ievērotas" [22]. Taču Tiesa šeit atsaucas uz vienu valsts atbalsta tiesību procedūras aspektu, kas vēl ir samērā saprotams, turpretim izskatāmajā lietā runa ir par atbrīvojuma no nodokļa tiesiskumu, tātad par materiālu aspektu, par kura pareizību attiecīgais uzņēmums visbeidzot tikpat kā nevar "pārliecināties" [23].

51. Turklāt šajā sakarā jāpiebilst, ka strīdīgais atbrīvojums no nodokļa, kā tas kļūst skaidrs no atbildēm uz abiem pirmajiem prejudiciālajiem jautājumiem, principā pieļauj vairākas interpretācijas un tādēļ attiecīgās Sestās direktīvas normas, manuprāt, nav tik "precīzas", lai uzskatītu, ka izskatāmajā lietā nodokļu maksātājs nebūtu drīkstējis labā ticībā paļauties uz nodokļu iestādes izsniegtās izziņas pareizību.

52. Kas attiecas uz administratīvās rīcības konkrēto spēju kā tādu, pamatojot nodokļa maksātāja labo ticību attiecībā uz viņa darījumu atbrīvojumu no nodokļa, tad tas ir valsts tiesas kompetencē pārbaudīt, vai izskatāmās lietas konkrētie apstākļi var apstiprināt nodokļa maksātāja labo ticību [24].

53. Grieķijas valdības mutvārdu procesā minētais apstāklis, ka izziņu izsniegusi nekompetenta nodokļu iestāde, varētu atspēkot nodokļa maksātāja labo ticību tikai tiktāl, ciktāl vidēji rūpīgam tirgus dalībniekam būtu jāatpazīst [šīs iestādes] nekompetence, kas ir jāizvērtē valsts tiesai. Manuprāt, iestāžu kļūda attiecībā uz valsts kompetenču sadali nedrīkst kaitēt tirgus dalībniekam.

54. Turklāt, arī steidzams nodokļu iestādes kļūdas labojums vai, attiecīgi, paskaidrojums par izziņu izsniegušās iestādes nekompetenci, iestātos pret nodokļa maksātāja labo ticību.

55. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē, ņemot vērā tiesiskās paļāvības aizsardzības principu, kas nepieļauj nodokļa uz-

22 — Skat. cita starpā 2004. gada 11. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-183/02 P un C-187/02 P *Demessa* un *Territorio Histórico de Álava*/Komisija (Krājums, I-10609. lpp., 44. punkts), 1990. gada 20. septembra spriedumu lietā C-5/89 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-3437. lpp., 14. punkts) un iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-24/95, 25. punkts.

23 — Šķiet, ka Tiesa neizmanto arī vienu vienotu, stingru rūpības novērtējumu, bet gan drīzāk atsaucas uz konkrētā uzņēmuma veidu, piemēram, runājot par "vidēji rūpīgu lauksaimnieku": skat., piemēram, iepriekš 21. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-336/00, 58. punkts, pēdējais ievilkums; skat. arī 2002. gada 14. marta ģenerāladvokāta Albēra [*Alber*] secinājumu šajā lietā 119. punktu, saskaņā ar kuru "lauksaimniekam attiecībā uz tā pienākumu iegūt informāciju nevar izvirzīt tādas pašas prasības kā lielajiem uzņēmumiem konkurences tiesību kontekstā".

24 — Skat., piemēram, iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-381/97, 26. punkts.

likšanu *a posteriori*, ja valsts nodokļu iestādes izsniegta izziņa ir radījusi tiesisko paļāvību uz to, ka tādi darījumi, kādi minēti pamata prāvā, ir atbrīvoti no nodokļa. Valsts tiesai, ņemot vērā konkrētos apstākļus pamata prāvā, ir jāizlemj, vai pastāv šāda tiesiskā paļāvība, kuras priekšnosacījums ir tas, ka nodokļu maksātājs rīkojies labā ticībā. Nodokļu maksātāja labā ticība nekompetentajai nodokļu iestādei, kura izsniedza strīdīgo, nepareizo izziņu, var tik apšaubīta tikai tiktāl, ciktāl, pēc valsts tiesas uzskatiem, vidēji rūpīgam tirgus dalībniekam būtu bijis jāatpazīst [šīs nodokļu iestādes] nekompetence. Nodokļa maksātāja labo ticību var noliegt arī dažādi citi apstākļi, kā steidzams nodokļu iestādes kļūdas labojums vai, attiecīgi, paskaidrojums par izziņu izsniegušās iestādes nekompetenci.

VII — Par tiesāšanās izdevumiem

56. Izdevumi, kas radušies Grieķijas un Itālijas valdībām, kā arī Komisijai, nav atlīdzināmi. Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem.

VIII — Secinājumi

57. Ņemot vērā iepriekš minēto, es ierosinu uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Sestās PVN direktīvas 77/388/EKK 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, uz ko atsaucas 15. panta 5. punkts, attiecas tikai uz atklātā

jūrā kuģojošiem kuģiem, kas veic pasažieru pārvadājumus par atlīdzību, nodarbojas ar komercdarbību, rūpniecisku darbību vai zvejniecību;

2) Sestās direktīvas 15. panta 8. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši pašam rēderim;

3) ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē, ņemot vērā tiesiskās paļāvības aizsardzības principu, kas nepieļauj nodokļa uzlikšanu *a posteriori*, ja valsts nodokļu iestādes izsniegta izziņa ir radījusi tiesisko paļāvību par to, ka tādi darījumi, kādi minēti pamata prāvā, ir atbrīvoti no nodokļa. Valsts tiesai, ņemot vērā konkrētos apstākļus pamata prāvā, ir jāizlemj, vai pastāv šāda tiesiskā paļāvība, kuras priekšnosacījums ir tas, ka nodokļu maksātājs rīkojies labā ticībā. Nodokļu maksātāja labā ticība nekompetentajai nodokļu iestādei, kura izsniedza strīdīgo, nepareizo izziņu, var tik apšaubīta tikai tiktāl, ciktāl, pēc valsts tiesas uzskatiem, vidēji rūpīgam tirgus dalībniekam būtu bijis jāatpazīst [šīs nodokļu iestādes] nekompetence. Nodokļa maksātāja labo ticību var noliegt arī dažādi citi apstākļi, kā steidzams nodokļu iestādes kļūdas labojums vai, attiecīgi, paskaidrojums par izziņu izsniegušās iestādes nekompetenci.