GENERALINĖS ADVOKATĖS CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA, pateikta 2005 m. gruodžio 1 d. [1]

I — Įvadas

1. Šioje byloje dėl prejudicinio sprendimo priėmimo *Symvoulio tis Epikrateias* (Graikija) Teisingumo Teismo prašo išaiškinti Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB [2] dėl PVM (toliau – Šeštoji direktyva) 15 straipsnį dėl eksporto ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimo nuo mokesčio, kuriuos vykdant imamas pervežimo mokestis už kuro, skirto jūrinių laivų kuro atsargoms, pervežimą. Be to, tuo atveju, jei atleidimas nuo mokesčio netaikomas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar mokesčių institucijos veiksmai pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą galėjo apmokestinamajam asmeniui sukelti pagrįstą įsitikinimą, kuriam priešta-rautų apmokestinimas PVM vėliau.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

II — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisė*

2. Šeštosios direktyvos 15 straipsnio būtent numatyta:

„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; <...>."

B — *Nacionalinė teisė*

3. Šiuo metu galiojančio Įstatymo Nr. 1642/1986, kuris perkelia Šeštąją direktyvą į teisinę Graikijos sistemą, 22 straipsnis nustato:

„1. 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 ginkluotųjų pajėgų ar valstybės apskritai naudojimui, tiekimas ir importas, plaukiančių transporto priemonių, naudojamų gelbėjimui arba pagalbai jūroje, bei objektų ir reikmenų, kurie į juos įmontuoti ar skirti naudoti gelbėjimo jūroje laivuose, tiekimas ir importas. Asmeniniam nau-

dojimui 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 skirti toliau apmokestinamiesiems sandoriams arba atleistiems nuo mokesčio sandoriams vykdyti su teise atskaityti pirkimo mokestį. Asmeniniam naudojimui skirtų laivų ir orlaivių nuoma pramogų ir sporto tikslams nuo mokesčio neatleidžiama. Komercinių laivų nuoma turistinėms reikmėms nuo mokesčio Įstatymo Nr. 438/1976 (FEK A' 256) prasme atleidžiama tada, kai jie turistinių kelionių metu taip pat įplaukia į užsienio šalių priešuosčius <...>. Šio punkto nuostatos dėl laivų Įstatymo Nr. 438/1976 prasme galioja ir visiems kitiems komerciniams laivams; <...>."

III — Faktinės bylos aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

4. *Elmeka* vykdo naftos produktų pervežimo savo tanklaiviu šalies viduje įvairių frachtuotojų, prekiaujančių skystais degalais, vardu, veiklą.

5. Kompetentingos nacionalinės mokesčių institucijos, atlikusios mokestinį įmonės 1994 m., 1995 m. ir 1996 m. apskaitos ir dokumentų patikrinimą, nustatė, kad vienas iš jos frachtuotojų-tiekėjų buvo bendrovė *Oceanic International Bunkering*, kurios buveinė yra Panamoje ir kuri verčiasi prekyba naftos produktais ir tepalais. Taip pat nustatyta, kad *Elmeka* savo sąskaitose faktūrose minėtai bendrovei nenurodydavo PVM nuo krovinio pervežimo mokesčio, neatskai-

čius mokesčių, kurį ji gaudavo už naftos produktų, skirtų laivams šalies viduje aprūpinti kuro atsargomis, gabenimą, remdamasi tuo, kad šie sandoriai atleidžiami nuo PVM.

6. 1994 m. birželio 21 d. laišku ieškovė kreipėsi į Pirėjo laivininkystės mokesčių tarnybą, kuriame ji klausė, ar savo tanklaiviu aprūpindama kuro atsargomis laivus, naudojamus užsienio kelionėms ir vežančius kurą iš rafinavimo fabrikų, esančių Pirėjo uosto reiduose, ji savo sąskaitose faktūrose už kiekvieną *Oceanic International Bunkering* į apyvartą išleistą konosamentą pagal įstatymą turėjo nurodyti PVM, ar ji buvo atleista nuo šio mokesčio, ar ji buvo atleista nuo šio mokesčio pagal Įstatymą Nr. 1642/1986 ir kokia tokiu atveju procedūra reikėtų vadovautis. Pirmiau nurodyta institucija 1994 m. birželio 24 d. laišku nurodė, kad minėti konosamentai yra atleisti nuo PVM.

7. Motyvuodama tuo, kad 1993 m. sausio 1 d. įsigaliojus atleidimo nuo PVM, kuris buvo taikomas naftos produktų vežimo paslaugoms, panaikinimui, ieškovės paslaugos turėjo būti apmokestinamos PVM, nes jos buvo teikiamos šalies viduje, kompetentinga mokesčių tarnyba, 1997 m. birželio 5 d. priėmusi sprendimus dėl ginčijamų mokestinių metų, t. y. 1994 m. sausio 1 d. – gruodžio 31 d. (byla C-183/04), l995 m. sausio 1 d. – gruodžio 31 d. (byla C-182/04) ir 1996 m. sausio 1 d. – gruodžio 31 d. (byla C-181/04), pareikalavo iš ieškovės sumokėti pagrindinio mokėtino mokesčio skirtumą, mokesčio priemoką už kiekvienus mokestinius metus dėl neteisingos informacijos ir baudą.

8. Ieškovė pirmiausia ginčijo minėtus sprendimus *Dioikitiko Protodikeio Peiraios* (Pirėjo administracinis pirmosios instancijos teismas), ir šis ieškinį atmetė. Bendrovė padavė apeliacinį skundą *Dioikitiko Efeteio Peiraios* (Pirėjo administracinis apeliacinis teismas), kuris iš dalies pirmosios instancijos teismo sprendimą panaikino. Apeliacinis teismas iš principo konstatavo, kad jei realūs mokesčių tarnybos veiksmai sukėlė apmokestinamajam asmeniui ilgalaikį ir teisėtą įsitikinimą, jog PVM jam netaikomas, todėl pareiga jį sumokėti neperleidžiama vartotojams, šiam apmokestinamajam asmeniui negali būti taikomas mokestis, jei, apmokestinus juo vėliau, finansiniam jo verslo stabilumui iškiltų pavojus. Tačiau ieškovė nenurodė jos verslui gresiančio finansinio pavojaus. Be to, *Dioikitiko Efeteio* nusprendė, kad atleidimas nuo PVM taikomas tik kuro vežimo paslaugoms, kurias teikia patys tiekėjai, bet netaikomas vežimo paslaugoms, kurias tiekėjų vardu teikia transporto bendrovės, kaip antai ieškovė. Todėl *Dioikitiko Efeteio* nusprendė, kad iš ieškovės buvo teisėtai pareikalauta sumokėti pagrindinį įsiskolinimą, bet ieškovei nereikia mokėti priemokos ir baudos, nes ji rėmėsi vien tik mokesčių tarnybos nurodymais.

9. Šį teismo sprendimą ieškovė apskundė *Symvoulio tis Epikrateias* (Valstybės taryba). 2004 m. kovo 3 d. *Symvoulio tis Epikrateias* priėmė nutarimą, kurį Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2004 m. balandžio 19 d., dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą šioje byloje, pateikiant šiuos klausimus:

1. Ar 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kuriuo remiasi 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 atleidimas nuo mokesčių taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms, ar toks atleidimas yra taikomas ir tada, kai paslaugos teikiamos tretiesiems asmenims su sąlyga, kad jos skirtos 15 straipsnio 5 dalyje nurodytų laivų, t. y. nurodytų 15 straipsnio 4 dalies a ir b punktuose, tiesioginėms reikmėms tenkinti?

3. Ar Bendrijos teisės normos ir principai, susiję su PVM, leidžia, – jei taip, kokį mechanizmą naudojant, – reikalauti sumokėti mokestį vėliau, kurio mokėjimo prievolės mokesčio mokėtojas per tam tikrą laikotarpį neperleido kitai sutarties šaliai ir kuris nebuvo sumokėtas mokesčių administratoriui, nes jo veiksmai jį įtikino, jog jis neturi perleisti šio mokesčio mokėjimo prievolės?

IV — Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekdamas nustatyti, ar nagrinėjami kuro pervežimo mokesčiai patenka į atleidimo nuo mokesčio, numatyto Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 ir 8 dalyse, taikymo sritį, pirmuoju klausimu iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkte minimas

naudojimo laivybai atviroje jūroje kriterijus, kurį nurodo dvi pirmiau minėtos to paties straipsnio dalys, susijęs tik su laivais, gabenančiais keleivius už atlygį, ar taip pat šioje nuostatoje nurodytais laivais, naudojamais komercinėje, pramonės arba žvejybos veikloje.

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

11. *Komisijos* manymu, Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkte kalbama tik apie tuos laivus, kurie plaukioja atviroje jūroje ir kurie gabena keleivius už atlygį arba kurie naudojami komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje. Taigi šie kriterijai turėtų būti taikomi kumuliatyviai.

12. *Graikijos vyriausybė* pritaria Komisijos nuomonei.

13. *Italijos vyriausybė*, priešingai, teigia, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punkto nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad atleidimas nuo mokesčio, pirma, taikomas laivams, kurie naudojami laivybai atviroje jūroje ir gabena už atlygį keleivius, antra, laivams, kurie naudojami komercinėje, pramonės arba žvejybos veikloje.

B — *Vertinimas*

14. Komisija savo pastabose pažymi, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas dauguma kalbinių versijų nurodo, jog pagal šią nuostatą atleidimas nuo mokesčio taikomas tik laivams, kurie ne tik naudojami laivybai atviroje jūroje, bet ir gabena už atlygį keleivius, arba kurie naudojami komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje. Tačiau kai kurios versijos, be kita ko, leidžia šią nuostatą aiškinti taip, kad atleidimas nuo mokesčio vien tik keleiviniams laivams taikomas tik tokiu atveju, kai jie naudojami laivybai atviroje jūroje, todėl kalbinių versijų lyginimas ar pažodinis aiškinimas nepriveda prie vieningos išvados.

15. Vis dėlto atsižvelgiant į nagrinėjamos nuostatos struktūrą ir tikslą [3] galima teigti, kad laivybos atviroje jūroje kriterijus taikomas visoms šioje nuostatoje nurodytoms laivų rūšims.

3 — Žr. 2000 m. vasario 24 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-434/97, Rink. p. I-1129, 22 punktas) ir 1990 m. kovo 27 d. Sprendimą *Cricket St. Thomas* (372/88, Rink. p. I-1345, 19 punktas).

16. Pirma, reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies b punkte ypač pabrėžiamas atleidimas nuo mokesčio laivams, naudojamiems pakrančių žvejybai. Graikijos vyriausybė teisingai pažymėjo, kad jei laivybos „atviroje jūroje" kriterijus būtų taikomas vien tik keleiviniams laivams, visi žvejybai naudojami laivai pagal 15 straipsnio 4 dalies a punktą būtų atleisti nuo PVM, tad ši nuostata būtų perteklinė.

17. Antra, tokį aiškinimą pagrindžia ginčijamo atleidimo nuo mokesčio tikslas. Būtent iš 15 straipsnio pavadinimo („Eksporto ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokesčio") aišku, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio nuostatos numato bendra tvarka atleisti nuo PVM tarptautinio transporto orlaiviams ir laivams[4] vykdomą tiekimą ir paslaugas.

18. Laivybos „atviroje jūroje" kriterijų taikant tik keleiviniams laivams, atleidimas nuo mokesčio būtų taikytinas daugybei laivų, niekada neišplaukiančių iš teritorinių vandenų, taigi, pavyzdžiui, laivams, kurie, nors ir naudojami laivybai jūroje, užsiima tik pakrančių žvejyba arba žvejyba atitinkamos valstybės narės ekonominėje zonoje, arba tik nacionalinio susisiekimo laivams, kurie naudojami vidaus vandenyse arba upėse komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.

19. Be to, 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 aiškinimas griežtai, nes jis yra bendrojo principo, teigiančio, jog kiekviena apmokestinamojo asmens už atlygį suteikta paslauga apmokestinama PVM, išimtis[5].

20. Taigi į pirmąjį klausimą siūlau atsakyti taip, 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 kurie gabena

4 — Komisija tai patvirtino vėliau pateiktame pasiūlyme dėl tikslesnio pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimo Bendrijoje, tenkinant tarptautinio transporto orlaivių ir laivų bei traukinių vidaus poreikius: žr. 1980 m. sausio 23 d. pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos dėl pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų reglamentavimo Bendrijoje tenkinant tarptautinio transporto orlaivių ir laivų bei traukinių vidaus poreikius (OL C 31, p. 10). Pasiūlymo preambulėje teigiama, kad pagal Šeštosios direktyvos „15 straipsnio nuostatas tam tikromis sąlygomis nuo mokesčių turėtų būti atleistos prekių tiekimo paslaugos tarptautinio transporto jūriniams laivams ir orlaiviams".

keleivius už atlygį, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje jūroje ir naudojamiems komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.

21. Galiausiai reikia pažymėti, kad, atsižvelgdamas į šį atsakymą, nacionalinis teismas turi išnagrinėti, ar Graikijos teisės aktas, reglamentuojantis nuomojamų laivų kategorijas, atitinka Šeštosios direktyvos reikalavimus.

V — Dėl antrojo prejudicinio klausimo

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antruoju klausimu iš esmės klausia, ar 15 straipsnio 8 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tiesiogiai laivo, naudojamo laivybai atviroje jūroje, savininkui teikiamoms paslaugoms, ar ir tada, kai paslaugos yra teikiamos tretiesiems asmenims su sąlyga, kad paslaugos galiausiai skirtos šio laivo tiesioginėms reikmėms tenkinti.

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

23. Komisija kartu su Graikijos ir Italijos vyriausybėmis mano, kad atleidimas nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 punktą taikomas tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms.

B — *Vertinimas*

24. Pirmiausia reikia atsižvelgti į bylai svarbias operacijas, būtent *Elmeka* vykdomas kuro laivams aprūpinti pervežimo operacijas frachtuotojo-tiekėjo *Oceanic International Bunkering*, kuris parduoda degalus minėtų laivų savininkams, vardu. Vadinasi, *Elmeka* savo paslaugas teikia ne tiesiogiai laivų savininkams, o frachtuotojui-tiekėjui, kuris tiekia kurą laivo savininkams pagal 15 straipsnio 4 dalies a punktą dėl atleidimo nuo PVM, jei įvykdytos visos tokio atleidimo nuo mokesčio sąlygos.

25. Šio proceso šalys savo pastabose nurodė, kad Teisingumo Teismas byloje *Velker* yra nusprendęs, jog 15 straipsnio 4 dalyje numatytą atleidimą nuo mokesčio, taikomo prekėms, skirtoms laivams kuro ir maisto atsargomis aprūpinti, reikia suprasti taip, kad jis gali būti taikomas tik prekių tiekimo operacijoms, kurių gavėjas yra laivo naudotojas, naudojantis šias prekes kaip laivo atsargas, todėl atleidimas negali būti taikomas šioms prekėms ankstesniame prekybos etape[5 6 7].

5 — 1989 m. birželio 15 d. Sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (C-348/87, Rink. p. 1737, 13 punktas); 1997 m. birželio 5 d. Sprendimas *SDC* (C-2/95, Rink. p. I-3017, 20 punktas); 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833, 28 punktas); 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Unterpertinger* (C-212/01, Rink. p. I-13859, 34 punktas).

6 — 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas (C-185/89, Rink. p. I-2561, 22 ir 30 punktai).

7 — Žr. sprendimo 19 ir 20 punktus.

26. Aiškindamas šio sprendimo priežastis, Teisingumo Teismas pirmiausia nurodė, kad būtina griežtai aiškinti atleidimo nuo mokesčio atvejus, kurie nukrypsta nuo operacijų „šalies viduje" apmokestinimo taisyklės [8]. Jis taip pat konstatavo, kad 15 straipsnio 4 dalyje nurodytos operacijos atleidžiamos nuo mokesčio todėl, kad jos prilyginamos eksporto operacijoms, kurioms 15 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik galutiniam prekių, kurias gabena pardavėjas ar jos gabenamos pardavėjo vardu, tiekimui [9].

27. Galiausiai reikia nurodyti, kad Teisingumo Teismas tame sprendime yra konstatavęs: „<...> išplėtus atleidimą nuo mokesčio ir taikant jį ankstesniuose prekybos etapuose už galutinį prekių tiekimą laivų naudotojams, valstybės narės turėtų sukurti kontrolės ir priežiūros mechanizmus, padedančius nustatyti galutinę prekių, kurioms taikomas atleidimas nuo mokesčio, paskirtį. Tokie mechanizmai ne tik nesupaprastintų administracinių procedūrų, bet ir sukurtų valstybėms narėms ir dalyvaujantiems ūkio subjektams apribojimus, nesuderinamus su „teisingu ir sąžiningu atleidimo nuo mokesčio taikymu", numatytu Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmame sakinyje". [10] (Neoficialus vertimas)

28. Mano manymu, šio sprendimo išvadas taip pat galima taikyti paslaugų atleidimui nuo mokesčio 15 straipsnio 8 dalies prasme. Taip pat nėra priežasties, kodėl nagrinėjamu atveju taikant atleidimą nuo PVM reikėtų daryti skirtumą tarp prekių tiekimo ir paslaugų teikimo ir tiems patiems laivybai atviroje jūroje naudojamiems laivams.

29. Todėl, atsižvelgdama į sprendimą *Velker*, manau, kad tam, jog paslaugos patektų į 15 straipsnio 8 dalyje numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį pagal analogiją su 15 straipsnio 4 dalyje reglamentuojamu prekių, skirtų aprūpinti laivus, naudojamus laivyboje atviroje jūroje, tiekimu, jos turi būti teikiamos tiesiogiai laivo savininkui ir turi būti skirtos atitinkamo jūrinio laivo tiesioginėms reikmėms.

30. Atsižvelgdama į tai, kas buvo išdėstyta, siūlau į antrąjį klausimą atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms.

VI — Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

31. Trečiuoju klausimu iš esmės klausiama, ar pagal PVM reglamentuojančius Bendrijos

8 — Žr. sprendimo 21 ir 22 punktus.

9 — Žr. sprendimo 24 punktą.

10 — 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas (C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337).

teisės aktus ir principus, ypač teisėtų lūkesčių ir teisinio saugumo principą, neprieštaraujama reikalavimui, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, sumokėti mokestį vėliau.

A — *Pagrindiniai šalių argumentai*

32. *Komisija* teigia, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika dėl palankių administracinių aktų panaikinimo ir Teisingumo Teismo praktika, susijusia su teisėtais lūkesčiais ir teisiniu saugumu PVM srityje, šioje byloje apmokestinamojo asmens apsaugai reikia taikyti teisėtų lūkesčių principą. Vis dėlto per posėdį Komisija pridūrė, kad Graikijos vyriausybės pastabose raštu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta aplinkybė, jog informaciją dėl atleidimo nuo mokesčio bendrovei *Elmeka* suteikė ne kompetentinga valdžios institucija, galimas daiktas, galėtų vertinimą pakeisti.

33. *Graikijos vyriausybė* mano, kad vertinant teisėtų lūkesčių apsaugos principo taikomumą, viena vertus, reikėtų pasverti teisėtų lūkesčių buvimą, o, kita vertus, – teisėtumo principą. Nagrinėjamu atveju vėlesnis apmokestinimas PVM neprieštarautų Bendrijos teisės normoms dėl PVM reglamentavimo, nes apmokestinamųjų asmenų lūkesčiai, be kita ko, buvo pagrįsti tuo, kad minėtą informaciją, gavusi ieškovės prašymą, suteikė mokesčių tarnyba, kuri pagal įstatymus nėra kompetentinga atsakyti į tokį klausimą.

34. *Italijos vyriausybė* teigia, kad atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, ypač į sprendimą *Gemeente Leusden* [11] ir į tai, kad, viena vertus, reikia išlaikyti pusiausvyrą tarp teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų, antra vertus, laikytis Bendrijos teisės aktų dėl PVM, reikėtų daryti išvadą, kad valstybė narė gali reikalauti sumokėti PVM, bet ne baudą arba palūkanas.

B — *Vertinimas*

35. Pirmiausia reikia prisiminti, kad Bendrijos teisės aktai iš esmės vykdomi remiantis formaliais ir materialiais nacionalinės teisės

11 — 1983 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Deutsche Milchkontor GmbH ir kt.* (C-205/82–C-215/82, Rink. p. 2633, 17 punktas) ir 2001 m. spalio 9 d. Sprendimas *Flemmer ir kt.* (C-80/99, C-81/99 ir C-82/99, Rink. p. I-7211, 55 punktas).

kriterijais, atsižvelgiant į Bendrijos teisės ir bendrųjų teisės principų apribojimus [12].

36. Taip yra ir nacionalinių valdžios institucijų nustatomo ir renkamo PVM atveju. Šeštoji direktyva nereglamentuoja vėlesnio apmokestinimo PVM, kuris yra nagrinėjamos bylos dalykas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar ir kiek toks apmokestinimas yra teisėtas, ypač atsižvelgiant į tą aplinkybę, jog apmokestinamojo asmens lūkesčius, kad jo operacijos atleidžiamos nuo mokesčio, sukėlė mokesčių administratoriaus suteikta informacija.

37. Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažymėti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką teisėtų lūkesčių apsaugos principas yra Bendrijos teisės sistemos dalis, todėl vykdydamos Bendrijos teisės aktus šio principo turi laikytis ne tik Bendrijos institucijos, bet ir valstybės narės bei nacionalinės valdžios institucijos, įgaliotos taikyti Bendrijos teisės aktus [13].

38. Todėl Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad yra teisėta, kai išieškant neteisingai išmokėtą Bendrijos pagalbą nacionalinė teisė gina teisėtus lūkesčius ir teisinį saugumą. Tačiau nacionalinė teisė negali būti taikoma taip, kad Bendrijos teisės aktų įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, ir nacionalinė teisė turi būti taikoma nediskriminuojant, lyginant su to paties pobūdžio nacionalinėmis bylomis. Be to, būtina visiškai atsižvelgti į Bendrijos interesą [14].

39. Tačiau kita vertus, Teisingumo Teismas daugelyje savo sprendimų nacionalines priemones, ypač PVM srityje priimtus įstatymus, vertino tiesiogiai atsižvelgdamas į teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principus [15].

40. Teisingumo Teismas konstatavo, kad jau kartą pripažinto mokesčių mokėtojo statuso, nepažeidžiant teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principų, išskyrus apgavystės ir piktnaudžiavimo atvejus, vėliau atimti

12 — Šia prasme, be kita ko, 1988 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Krücken* (316/86, Rink. p. 2213, 22 punktas); 1993 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Lageder ir kt.* (C-31/91–C-44/91, Rink. p. I-1761, 33 punktas); 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimas *Belgocodex* (C-381/97, Rink. p. I-8153, 26 punktas) ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Schlossstraße* (C-396/98, Rink. p. I-4279, 44 punktas)

13 — Žr., be kita ko, 1997 m. kovo 20 d. Sprendimą *Alcan Deutschland* (C-24/95, Rink. p. I-1591, 24 ir 25 punktai) ir *Deutsche Milchkontor ir kt.* (minėtas 11 išnašoje, 30–32 punktai).

14 — Žr., be kita ko, 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Stichting „Goed Wonen"* (C-376/02, Rink. p. I-3445, 34 punktas); *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (minėtas 10 išnašoje, 69 punktas); Schloßstraße (minėtas 12 išnašoje, 44 punktas) ir *Belgocodex* (minėtas 12 išnašoje, 26 punktas).

15 — 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Breitsohl* (C-400/98, Rink. p. I-4321, 34–38 punktai).

nebegalima, nes tada mokesčių mokėtojui *a posteriori* būtų atimta teisė pasinaudoti mokesčio atskaita nuo turėtų investavimo išlaidų [16].

41. Vis dėlto šiose bylose buvo nagrinėjamas klausimas, ar šie teisės aktai ir jų pataisos gali sukelti ginamų teisėtų lūkesčių [17]. Šiuo atveju kyla klausimas, ar ir kaip mokesčių administratoriaus suteikta klaidinga informacija gali sukelti tokių lūkesčių.

42. Mano manymu, iš principo niekas neprieštarauja tam, kad administratoriaus veiksmai gali sukelti teisėtų lūkesčių, kuriuos gina Bendrijos teisė, nes, remiantis Teisingumo Teismo praktika, kaip ką tik nurodžiau [18], teisėtų lūkesčių apsaugos principo turi laikytis kiekviena valdžios institucija, kuriai pavesta įgyvendinti Bendrijos teisę. Taip pat esu pažymėjusi [19], kad Teisingumo Teismas, remdamasis teisėtų lūkesčių apsaugos principo taikomumu Bendrijos teisėje dėl neteisingai išmokėtos pagalbos, iš esmės taip pat pripažino nacionalinės teisės aktų teisėtumą dėl teisėtų lūkesčių apsaugos. Teisėtus lūkesčius bylose dėl pagalbos galintis sukelti faktorius taip pat paprastai nustatomas remiantis valstybės administracijos veiksmais.

43. Kita vertus, Teisingumo Teismas daugelyje sprendimų dėl valstybių narių valdžios institucijų ar tarnybų klaidingų veiksmų ar klaidų taikant Bendrijos teisę yra konstatavęs, kad „valstybės narės veiksmai, pažeidžiantys Bendrijos teisę, negali sukelti teisėtų lūkesčių ūkio subjektui, kuriam taip susidariusi situacija yra naudinga.“ [20] (Neoficialus vertimas)

44. Vis dėlto, mano manymu, remiantis šia Teisingumo Teismo praktika taip pat negalima daryti išvados, kad nagrinėjamu atveju teisėtų lūkesčių apsaugos sąlygos neįvykdytos.

45. Ši Teisingumo teismo praktika labiau grindžiama tuo, kad valstybės narės veiksmai, kurie „aiškiai pažeidžia Bendrijos teisės nuostatą“ [21], negali dėl teisėtų lūkesčių apsaugos principo tapti priežastimi to, kad nagrinėjama Bendrijos teisės nuostata galiausiai būtų nevykdoma. Taip pat būtina

16 — Sprendimas Schloßstraße (minėtas 12 išnašoje, 45 punktas).

17 — Žr. 37 punktą.

18 — Žr. 38 punktą.

19 — Žr. sprendimą *Lageder ir kt.* (minėtas 12 išnašoje, 34 punktas); 1983 m. lapkričio 16 d. Sprendimą *Thyssen* (C-188/82, Rink. p. 3721) ir 1982 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Maizena* (C-5/82, Rink. p. 4601, 22 punktas).

20 — Žr. sprendimą *Lageder ir kt.* (minėtas 12 išnašoje, 35 punktas) ir sprendimą *Krücken* (minėtas 12 išnašoje, 24 punktas).

21 — Žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimą *Ölmühle Hamburg* (C-298/96, Rink. p. I-4767, 29 punktas) ir 2002 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Huber* (C-336/00, Rink. p. I-7699, 59 punktas).

atsižvelgti į bendruosius interesus pagalbos ar grąžinamosios eksporto išmokos, arba nuosavų Bendrijos išteklių srityse, kuriose iki šiol pačios valstybės narės nebuvo suinteresuotos, kad atitinkami Bendrijos teisės aktai būtų taikomi teisingai. Dėl šios priežasties griežtai taikant teisėtų lūkesčių apsaugos principą siekiama neleisti, kad valstybės narės Bendrijos teisę pažeidžiančiais veiksmais galėtų galiausiai sutrukdyti visiškai taikyti Bendrijos teisę ūkio subjektui.

46. Situacija turėtų būti vertinama kitaip, atsižvelgiant į PVM surinkimą, kuris pirmiausia yra susijęs su valstybių narių interesais. Šiuo atveju pavojus, kad valstybė narė ūkio subjekto naudai ir Bendrijos nenaudai trukdys visiškai taikyti Bendrijos teisę pažeidžiančiais veiksmais, yra daug mažesnis. Šiame kontekste pirmiausia kyla klausimas dėl ūkio subjekto teisinės apsaugos valstybės narės, taikančios Bendrijos teisę, administracinių veiksmų atžvilgiu ir neaišku, kodėl ūkio subjektas valstybės narės valdžios institucijų atžvilgiu negali remtis iš Bendrijos teisės kylančiu teisėtų lūkesčių apsaugos principu.

47. Todėl, mano manymu, aiškinant Šeštąją direktyvą pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą, reikalavimas sumokėti mokesčius vėliau iš esmės galėtų jai prieštarauti, jei teisėtus apmokestinamojo asmens lūkesčius sukėlė neteisingas nacionalinio mokesčių administratoriaus atsakymas.

48. Vis dėlto pagal Teisingumo Teismo praktiką teisėtų lūkesčių apsaugos principas taikomas su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo sąžiningai tikėjo esąs atleistas nuo mokesčio [22].

49. Nagrinėjamu atveju, mano nuomone, ypač svarbu atsižvelgti į du aspektus: viena vertus, į galimybę, kad informacija dėl mokesčio gali būti neteisinga, antra vertus, į administracinio veiksmo, kuris leido apmokestinamajam asmeniui sąžiningai tikėti esant atleistam nuo mokesčio, tinkamumą.

50. Kalbant apie galimybę, kad informacija dėl mokesčio gali būti neteisinga, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas valstybės pagalbą reglamentuojančioje teisėje dėl teisėtų lūkesčių apsaugos ūkio subjektams kelia tokius aukštus reikalavimus, jog jie teisėtus lūkesčius dėl pagalbos teisėtumo turi tik tuo atveju, jei ta valstybės pagalba buvo suteikta laikantis EB 88 straipsnyje numatytos proce-

22 — Žr., be kita ko, 2004 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Daewoo Electronics ir Territorio Histórico de Álava prieš Komisiją* (C-183/02 P ir C-187/02 P, Rink. p I-10609, 44 punktas); 1990 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-5/89, Rink. p. I-3437, 14 punktas) ir sprendimą *Alcan Deutschland* (minėtas 13 išnašoje, 25 punktas).

dūros. Teisingumo Teismas šiuo atveju daro prielaidą, kad tai yra „rūpestingas ekonominis subjektas“, kuris „paprastai turi įsitikinti, jog šios procedūros buvo laikomasi“ [23]. Tačiau Teisingumo Teismas remiasi ganėtinai aiškiu valstybės pagalbos procedūros aspektu, o nagrinėjamu atveju kalbama apie atleidimo nuo mokesčio teisėtumą, taigi apie materialų aspektą, kurio teisingumu galiausiai nagrinėjama bendrovė beveik neturi galimybės „įsitikinti“ [24].

51. Be to, šiame kontekste reikia pažymėti, kad, kaip aiškiai matyti iš atsakymų į pirmuosius du prejudicinius klausimus, iš esmės dėl ginčijamo atleidimo nuo mokesčio galima pateikti keletą išaiškinimų, todėl, mano manymu, atitinkamos Šeštosios direktyvos nuostatos nėra tiek „aiškios“, kad apmokestinamasis asmuo šiuo atveju nebūtų galėjęs sąžiningai tikėti mokesčių administratoriaus suteiktos informacijos teisingumu.

52. Klausimą dėl konkretaus administracinio veiksmo, kuris leidžia apmokestinamajam asmeniui sąžiningai tikėti tuo, kad jo sandoriai atleisti nuo mokesčio, tinkamumo turi išnagrinėti nacionalinis teismas, atsižvelgiant į tai, ar konkrečios nagrinėjamos bylos aplinkybės patvirtina apmokestinamojo asmens sąžiningumą.

53. Graikijos vyriausybės per žodinę proceso dalį nurodyta aplinkybė, kad informaciją suteikė nekompetentinga mokesčių tarnyba, gali patvirtinti apmokestinamojo asmens nesąžiningumą tik tiek, kiek tokios kompetencijos nebuvimą būtų turėjęs įžvelgti vidutinio rūpestingumo subjektas, o tai nuspręsti turi nacionalinis teismas. Mano manymu, dėl klaidos, atsiradusios dėl kompetencijos pasiskirstymo valdžios institucijos viduje, negalima taip paprastai kaltinti ekonominio subjekto.

54. Nepaisant to, tai, kad mokesčių administratorius greitai ištaisė klaidą arba išaiškino, jog informaciją suteikusi tarnyba buvo nekompetentinga tai daryti, galėtų liudyti apie apmokestinamojo asmens nesąžiningumą.

55. Todėl į trečiąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti taip, kad aiškinant Šeštąją direktyvą pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą, reikalavimas sumokėti mokesčius vėliau jai prieštarauja tada, kai nacionalinio mokesčių administratoriaus atsakymas suke-

23 — Atrodo, kad Teisingumo Teismas taip pat netaiko vienodai griežto rūpestingumo mato, o remiasi konkrečiu įmonių tipu, pavyzdžiui, vidutiniškai rūpestingu žemdirbiu: žr., pavyzdžiui, 21 išnašoje nurodyto sprendimo byloje C-336/00 58 punkto paskutinę įtrauką; taip pat žr. 2002 m. kovo 14 d. generalinio advokato Alber išvados toje byloje 119 punktą, kuriame teigiama: „Dėl pareigos savarankiškai gauti informaciją žemdirbiui negalima kelti tokių pat reikalavimų kaip dideliam ekonominiam subjektui konkurencijos teisėje.“ (Neoficialus vertimas)

24 — Žr. sprendimą *Belgocodex* (minėtas 12 išnašoje, 26 punktas).

lia apmokestinamajam asmeniui pagrįstų lūkesčių, kad jo pagrindinėje byloje nagrinėjama veikla atleidžiama nuo mokesčio. Atsižvelgiant į konkrečias pagrindinės bylos aplinkybes nacionalinio teismas turi nustatyti, ar sąžiningai veikiantis apmokestinamasis asmuo galėjo turėti teisėtų pagrįstų lūkesčių. Ar apmokestinamasis asmuo sąžiningai patikėjo nekompetentingos mokesčių tarnybos pateikta neteisinga informacija, galima abejoti tik tiek, kiek, nacionalinio teismo nuomone, tokios kompetencijos nebuvimą būtų turėjęs įžvelgti vidutinio rūpestingumo subjektas. Tai, kad mokesčių administratorius greitai ištaisė klaidą ar išaiškino, kad informaciją suteikusi tarnyba buvo nekompetentinga tai daryti, taip pat galėtų paneigti apmokestinamojo asmens sąžiningumą.

VII — Dėl bylinėjimosi išlaidų

56. Graikijos ir Italijos vyriausybių bei Komisijos, kurios pateikė savo pastabas Teisingumo Teismui, patirtos išlaidos neatlyginamos. Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas.

VIII — Išvada

57. Atsižvelgdama į tai, kas buvo išdėstyta pirmiau, siūlau į prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas, kurį nurodo to paties straipsnio 5 dalis, taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje jūroje ir kurie

gabena keleivius už atlygį, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje jūroje ir naudojamiems komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.

2. Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms.

3. Aiškinant Šeštąją direktyvą pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą, reikalavimas sumokėti mokesčius vėliau jai prieštarauja tada, kai nacionalinio mokesčių administratoriaus atsakymas sukelia apmokestinamajam asmeniui pagrįstų lūkesčių, kad jo pagrindinėje byloje nagrinėjama veikla atleidžiama nuo mokesčio. Atsižvelgdamas į konkrečias pagrindinės bylos aplinkybes nacionalinis teismas turi nustatyti, ar sąžiningai veikiantis apmokestinamasis asmuo galėjo turėti teisėtų pagrįstų lūkesčių. Ar apmokestinamasis asmuo sąžiningai patikėjo nekompetentingos mokesčių tarnybos pateikta neteisinga informacija, galima abejoti tik tiek, kiek, nacionalinio teismo nuomone, tokios kompetencijos nebuvimą būtų turėjęs įžvelgti vidutinio rūpestingumo subjektas. Tai, kad mokesčių administratorius greitai ištaisė klaidą ar išaiškino, kad informaciją suteikusi tarnyba buvo nekompetentinga tai daryti, taip pat galėtų paneigti apmokestinamojo asmens sąžiningumą.