

Apvienotās lietas no C-181/04 līdz C-183/04

Elmeke NE

pret

Ypourgos Oikonomikon

(Symvoulío tis Epikrateias līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestās PVN direktīva – Atbrīvojumi no nodokļa – 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, 5. un 8. punkts – Jāras kuģu nomas atbrīvojums no nodokļa – Piemērojamība

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Sestajā direktīvā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa*

(Padomes Direktīvas 77/388 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts un 5. punkts)

2. *Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Sestajā direktīvā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa*

(Padomes Direktīvas 77/388 15. panta 8. punkts)

3. *Kopienas tiesības – Principi – Tiesiskās paņēvības aizsardzība*

1. 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, uz ko atsaucas šī paša panta 5. punkts, Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kas grozīta ar Direktīvu 92/111, ir piemērojams ne tikai attiecībā uz to kuģu fraktšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību, bet arī uz tādus kuģu fraktšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un komercdarbā, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

Faktiski pat tad, ja dažās Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta valodu versijas pieļauj atšķirīgu interpretāciju, to vispārējā sistēma un mērķis ir piemērot fraktšanas kritēriju kuģošanai atklātā jūrā visiem šajās normās minētajiem kuģu veidiem. Ja šī norma būtu jāsaprot kā tāda, kas neattiecas tikai uz to kuģu fraktšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā, tādā pašā panta 4. punkta b) apakšpunkts, kas paredz šādu atbrīvojumu no nodokļa arī kuģiem, kas tiek fraktēti piekrastes zvejniecībai, būtu lieks.

(sal. ar 14. un 16. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 15. panta 8. punkts ir interpretējams tādējādi, ka šajās noteikumos paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši rīderim jāras kuģu tiešajam vajadzībam.

Faktiski, lai nodrošinātu visas Sestās direktīvas viendabīgu piemērošanu, 15. panta 8. punktā minētais atbrīvojums no nodokļa nav attiecināms uz pakalpojumiem, kas sniegti agrākā tirdzniecības stadijā.

(sal. ar 24. un 25. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

3. Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas ietvaros valsts nodokļu iestādēm ir jāievēro tiesiskās pārvērtības aizsardzības princips. Valsts tiesai ir jāizvērtē, vai gadījumā, kad dalībvalsts nodokļu iestādes lūmums, ar kuru nodokļu maksātājam ļauj neuzrādīt PVN otram līgumslēdzējam, nodokļu maksātājs saprātīgi varēja prezumēt, ka attiecīgo lūmumu ir pieņēmusi kompetentā iestāde.

(sal. ar 26. un 36. punktu un rezolūcijas daļas 3) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2006. gada 14. septembrī (*)

Sestā PVN direktīva – Atbrīvojumi no nodokļa – 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, 5. un 8. punkts – Jāras kuģu nomas atbrīvojums no nodokļa – Piemērojamība

Apvienotās lietas no C-181/04 līdz C-183/04

par līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Symvoulia tis Epikrateias* (Grieķija) iesniedza ar lūgumiem, kas pieņemti 2004. gada 3. martā un kas Tiesā reģistrēti 2004. gada 19. aprīlī, tiesvedības

Elmeka NE

pret

Ypourgos Oikonomikon.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši J. Makarčiks [*J. Makarczyk*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], P. Kāris [*P. Kāris*] un Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents),

ģenerālvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],

sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palāgs,

ģemot vērā rakstveida procesū, un pēc tiesas sēdes 2005. gada 8. septembrī,

ģemot vērā mutvārdū apsvērumus, ko sniedza:

- Grieķijas valdības vārdā – M. Apesoss [*M. Apessos*], S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*] un I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*], kā arī S. Hala [*S. Chala*], pārstāvji,
 - Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kuram palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,
 - Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,
- noklausījies enerģētiskās tiesībsargāšanas tiesībsargāšanas tiesas sēdē 2005. gada 1. decembrī, pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1. Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu attiecās uz 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta, 5. un 8. punkta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK (OV L 384, 47. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kā arī par tiesiskās paņēvības aizsardzības principu un tiesiskās drošības principu.

2. Šie līgumi iesniegti tiesvedībā starp sabiedrību *Elmeka NE* (turpmāk tekstā – “*Elmeka*”) un *Ypourgos Oikonomikon* (finanšu ministrs) sakarā ar šīs ministra atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) darījumus saistībā ar kuģu uzpildei paredzētās degvielas transportāšanu par samaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3. Sestās direktīvas 15. pants paredz:

“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 nepieautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai āunprēto 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, pārdējā gadījumā izņemot kuģu apgādes krājumus;

[..]

5. Šīs panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā minēto jūras kuģu piegādi, pārvietošanu, remontu, tehnisko apkopi, fraktāšanu un ūri, kā arī šajos kuģos iebūvētā vai lietotā aprīkojuma, ieskaitot zvejas aprīkojumu, piegādi, ūri, remontu un tehnisko apkopi;

[..]

8. Pakalpojumu sniegšanu, izņemot 5. punktā norādītos pakalpojumus, lai apmierinātu minētajā punktā norādīto jēras kuģu vai to kravu tiešās vajadzības;

[..].”

Valsts tiesiskais regulējums

4 Likuma Nr. 1642/1986 par PVN piemērošanu un citiem noteikumiem (*FEK A' 125*) 22. panta 1. punkta, ar kuru transponē Sesto direktīvu Grieķijas tiesību sistēmā, redakcija, kas bija spēkā attiecīgajā laika periodā, paredz:

“No nodokļa ir atbrīvota:

a) tādā kuģu piegāde un imports, kas paredzēti komerciālai kuģošanai vai zvejniecībai, ko veic vispārīgā kārtībā ar PVN apliekamie nodokļu maksātāji, vai jebkura cita veida izmantošanai, izjaukšanai vai militāro spēku izmantošanai un izmantošanai vispārīgā valsts vajadzībām, peldošo transporta līdzekļu, kurus izmanto glābšanas un palīdzības darbiem uz jēras, kā arī citu priekšmetu un materiālu, ko paredzēts ievērot vai izmantot kuģos vai peldošajos glābšanas transporta līdzekļos jūrā, piegāde un imports. Izņēmums ir privātie kuģi, kas paredzēti izklaidei vai sportam;

[..]

c) degvielu, smērvielu, pērtikas 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 iekšienā, 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 atskaitēšanu. Izņēmums ir privāto kuģu un lidaparātu, kas paredzēti izklaidei vai sportam, fraktēšana un noma. [..]”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

5 *Elmeka* sabiedrības mērķis ir apkalpot tankkuģi, kas Grieķijā transportē naftas produktus dažādu fraktētāju, kuri tirgo šķidro kurināmo, vārdā.

6 *Elmeka* grāmatvedības dokumentu un ierakstu nodokļu kontroles laikā attiecībā uz darbībām no 1994. līdz 1996. gadam tika konstatēts, ka šīs sabiedrības fraktētāju–piegādātāju vidū ir arī Panamas sabiedrība *Oceanic International Bunkering SA* (turpmāk tekstā – “*Oceanic*”), kuras sabiedrības mērķis ir naftas produktu tirdzniecība. Tāpat tika konstatēts, ka *Elmeka* nav aprīninājusi PVN par bruto fraktēšanu, ko tā saņēma, pamatojoties uz katru konosamentu naftas produktu transportam, kas paredzēts kuģu apgādei Grieķijā sabiedrības *Oceanic* vārdā, tādēļ ka runa ir par darījumiem, kas ir atbrīvoti no šā nodokļa.

7 Ar 1994. gada 21. jūnija vēstuli *Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios* (Pirejas finanšu pārvalde, kas nodarbojas ar kuģniecības lietām, turpmāk tekstā – “Pirejas finanšu pārvalde”) *Elmeka* uzdeva jautājumu par to, vai ar savu tankkuģi, apgādājot sabiedrības *Oceanic* vārdā kuģus, kas izceļo uz ārvalstīm, un transportējot degvielu, kuras izcelsme ir Pirejas ostas reida

pārstrādes fabrikas, tai bija likumgads tiesības aprēķināt PVN par konosamentu, kuru tās izrakstīja šai sabiedrībai, vai tai bija jāatskaita šis nodoklis saskaņā ar Likumu Nr. 1642/1986 un, ja tā, tad atbilstoši kādai procedūrai. Atbildot uz šo jautājumu, Pirejas finanšu pārvalde norādīja, ka attiecīgjie konosamenti ir atbrīvoti no PVN.

8 Pēc tam, kad no 1993. gada 1. janvāra tika atcelts atbrīvojums no PVN, kas bija piešķirts naftas produktu transporta pakalpojumu sniegšanai, *Elmeka* sniegtie pakalpojumi tika aplikti ar PVN sakarā ar to, ka tie tiek sniegti valsts iekšienā, neatkarīgi no fakta, ka to saņēmējs ir dibināts ārpus Kopienas. Šādos apstākļos kompetentā nodokļu iestāde ar trijiem lēmumiem par attiecīgajām triju darbību, proti, 1994. gadā (C-183/04), 1995. gadā (C-182/04) un 1996. gadā (C-181/04), noteica *Elmeka* samaksāt paša nesamaksātā nodokļa starpību, kā arī tās paaugstināšanu sakarā ar neprecīzu deklarāšanu par katru attiecīgo gadu un naudas sodu.

9 *Elmeka* minētos lēmumus apstrīdēja *Dioikitiko Protodikeio Pireos* (Pirejas Pirmās instances administratīvā tiesa). Tā kā minētā tiesa *Elmeka* prasību noraidīja, šī sabiedrība iesniedza apelācijas sūdzību *Dioikitiko Efeteio Pireos* (Pirejas Administratīvā apelācijas tiesa), kas, atceļot pirmās instances tiesas spriedumu, šajā lietā atzina, ka, ja Pirejas finanšu pārvaldes labvēlīgā izturēšanās ir radījusi nodokļu maksātājam ilgstošu un tiesisku pārliecību, ka tas nav apliekams ar PVN, kā rezultātā tas nav to pārnēsis uz patērētāju, šis nodokļu maksātājs nav apliekams ar šo nodokli, ja tā aplikšana ar nodokli *a posteriori* apdraud viņa uzņēmuma finanšu stabilitāti. Tomēr šis atcelšanas pamats tika noraidīts, jo *Elmeka* nesniedza konkrētus faktus attiecībā uz tās finanšu situāciju un tādēļ nebija pierādījusi, ka ir izpildīts viens no noteikuma par ilgstošas un tiesiskas pārliecības esamības piemērošanas nosacījumiem. Tāpat *Dioikitiko Efeteio Pireos* nosprieda, ka *Elmeka* veiktais degvielas transports nav ietverts Likuma Nr. 1642/1986 22. panta 1. punkta c) apakšpunktā un ka kompetentās nodokļu iestādes 1997. gada 5. jūnija lēmums Nr. 6 minētā sabiedrība bija pamatoti aplikta ar PVN. Apelācija tika noraidīta arī šajā punktā.

10 *Elmeka* tādā iesniedza kasācijas sūdzību pret šo noraidījuma spriedumu *Symvoulio tis Epikrateias*, kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu, kuru redakcija ir vienāda visās lietās no C-181/04 līdz C-83/04:

“1) Vai 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta noteikumi Sestajā direktīvā [..], uz ko norāda šīs direktīvas 15. panta 5. punkts, jāinterpretē tā, ka tie attiecas gan uz tādām kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atklātību, gan uz tādām kuģu fraktēšanu, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai, vai arī tie attiecas tikai uz tādām 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 rēķinā, vai arī šo atbrīvojumu var piemērot arī tad, ja pakalpojumi ir paredzēti trešajai personai, ja vien pakalpojums sniedz, lai apmierinātu tās paša panta 5. punktā norādīto kuģu, kas ir arī minēti panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā norādītie kuģi, tiešs vajadzības?

3) Vai Kopienas tiesību normas un principi, kas attiecas uz [PVN], atbilst – un ar kādiem nosacījumiem – *a posteriori* pieprasīt maksāt nodokli, ko nodokļu maksātājs attiecīgajā laikā posmā nav vēlējis attiecībā uz otru līgumslēdzēju un ko tas tādējādi nav maksājis nodokļu iestādei, jo tās rīcība pārliecina, ka viņam nav jāmaksā šis nodoklis?”

11 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2004. gada 2. jūnija rīkojumu lietās no C-181/04 līdz C-183/04

tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesi, kā arī galīgā sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

12 Uz dodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai izmantošanas kritērijs “kuošanai atklātā jūrā”, kas minēts Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunktā, uz ko atsaucas šī paša panta 5. punkts, attiecas tikai uz tādā kuģu fraktēšanu, kurus izmanto pasažieru pārvadāšanai par atlīdzību, vai tas paredz arī tādā kuģu fraktēšanu, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

13 Grieķijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija ir vienprātis, uzskatot, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta noteikumi attiecas uz kuģiem tikai tad, ja tie tiek fraktēti kuošanai atklātā jūrā un pārvadā pasažierus par atlīdzību vai tos izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai. Turpretī Itālijas valdība uzskata, ka minētie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas, no vienas puses, uz kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību, un, no otras puses, uz tādā kuģu fraktēšanu, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

14 Šajā sakarā pat tad, ja dažas Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkta valodu versijas pieļauj atšķirīgu interpretāciju, to vispārējā sistēma un mērķis ir piemērot fraktēšanas kritēriju kuošanai atklātā jūrā visiem šajā normā minēto kuģu veidiem. No paša šī panta nosaukuma, proti, “Atbrīvojums eksportam ārpus Kopienas un līdzīgiem darījumiem, kā arī starptautiskajam transportam”, izriet, ka šī panta noteikumu mērķis ir atbrīvot no PVN kuģu apgādi un ar zināmiem nosacījumiem preču piegādi jūras kuģiem. Kuģu fraktēšanas, kurus izmanto kuošanai atklātā jūrā, kritērija piemērošana neļauj saņemt atbrīvojumu no nodokļa to kuģu fraktēšanai, kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai. Ja šī norma būtu jāsaprot kā tāda, kas neattiecas tikai uz to kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuošanai atklātā jūrā, tādā pašā panta 4. punkta b) apakšpunktā, kas paredz šādu atbrīvojumu no nodokļa arī kuģiem, kas tiek fraktēti piekrastes zvejniecībai, būtu lieks.

15 Turklāt interpretācija, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts ir piemērojams tikai to kuģu fraktēšanai, kurus izmanto kuošanai 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 (skat. it īpaši 1990. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-185/89 *Velker International Oil Company, Recueil*, I-2561. lpp., 19. punkts, un 2004. gada 16. septembra spriedumu lietā C-382/02 *Cimber Air*, Krājums, I-8379. lpp., 25. punkts).

16 Tātad uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, uz ko atsaucas šī paša panta 5. punkts, ir piemērojams ne tikai attiecībā uz to kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuošanai atklātā jūrā un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību, bet arī uz tādā kuģu fraktēšanu, kurus izmanto kuošanai atklātā jūrā un komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai.

Par otro jautājumu

17 Uz dodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 15. panta 8. punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas tikai uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti šī paša panta 5. punktā minēto jūras kuģu, kā arī to kravu tiešajam vajadzībam un kas paredzēti

pašam r?derim, vai ar? šis atbr?vojums no nodok?a attiecas ar? uz t?diem pakalpojumiem, kas tiek sniegti treš?m person?m.

18 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka lietas, kuras izskata iesniedz?jtiesa, ir par degvielas transporta dar?jumiem, ko *Elmeka* veikusi *Oceanic*, kas tirgo degvielu attiec?go ku?u r?deriem, v?rd?. Faktiski *Elmeka* savus pakalpojumus nesniedz tieši r?deriem, bet gan *Oceanic*, kas pati veic pre?u pieg?di min?tajiem r?deriem.

19 Grie?ijas un It?lijas vald?bas, k? ar? Komisija uzskata, ka, lai sa?emtu Sest?s direkt?vas 15. panta 8. punkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, pakalpojumi ir j?sniedz pašam r?derim.

20 J?atg?dina, ka atbr?vojumi no nodok?a ir autonomi Kopienu ties?bu j?dzieni, kas ir j?apl?ko ar Sesto direkt?vu izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas kontekst? (skat. it ?paši 1997. gada 5. j?nija spriedumu liet? C?2/95 *SDC, Recueil*, I?3017. lpp., 21. punkts; 2002. gada 10. septembra spriedumu liet? C?141/00 *K?ugler, Recueil*, I?6833. lpp., 25. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Cimber Air*, 23. punkts). Turkl?t, k? jau nor?d?ts š? sprieduma 15. punkt?, atbr?vojumi no PVN ir interpret?jami šauri.

21 Sest?s direkt?vas 15. panta 4. punkt? min?tie ku?u apg?des dar?jumi ir atbr?voti no nodok?a sakar? ar faktu, ka tie ir piel?dzin?mi eksporta dar?jumiem (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Velker International Oil Company*, 21. punkts).

22 Attiec?b? uz eksporta dar?jumiem – t?pat k? Sest?s direkt?vas 15. panta 1. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a piln? apm?r? ir piem?rojams tikai pre?u, ko nos?ta vai transport? pats p?rdev?js vai k?ds cits vi?a v?rd? ?rpus Kopienas, gala pieg?dei – š? paša panta 4. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a var tikt piem?rots tikai pre?u pieg?dei ku?a izmantot?jam, kas š?s preces lieto ku?u apg?dei, un t?tad nevar tikt piem?rots plaš?k ar? pre?u pieg?dei, kas veikta agr?k? tirdzniec?bas stadij? (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Velker International Oil Company*, 22. punkts).

23 Atbr?vojuma no nodok?a paplašin?šana attiec?b? uz stadij?m, kas ir agr?kas par pre?u gala pieg?di ku?a izmantot?jam, liktu valst?m ieviest kontroles un uzraudz?bas meh?nismus, lai nodrošin?tu pieg?d?to pre?u gala adres?tu atbr?vošanu no nodok?a. Šie meh?nismi valst?m un attiec?gajiem uz??m?jiem rad?tu sarež??jumus, kas b?tu nesader?gi ar Sest?s direkt?vas 15. panta pirmaj? teikum? paredz?to “pareizu un vienk?ršu atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanu” (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Velker International Oil Company*, 24. punkts).

24 Tom?r, k? to nor?da ar? ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 28. punkt?, min?tie apsv?rumi ir attiecin?mi ar? uz pakalpojumu atbr?vojumu no nodok?a Sest?s direkt?vas 15. panta 8. punkta izpratn?. No t? izriet, ka, lai nodrošin?tu visas Sest?s direkt?vas viendab?gu piem?rošanu, šaj? norm? min?tais atbr?vojums no nodok?a ir attiecin?ms tikai uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši r?derim, un nevar tikt paplašin?ti attiecin?ts ar? uz tiem, kas sniegti agr?k? tirdzniec?bas stadij?.

25 T?tad uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 15. panta 8. punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka šaj? norm? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši r?derim j?ras ku?u tiešaj?m vajadz?b?m.

Par trešo jaut?jumu

26 Ar savu trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai, ?emot v?r? Kopienu ties?bu normas un principus attiec?b? uz PVN, valsts nodok?u iest?des ties?bu akts, ar kuru nodok?u maks?t?jam ?auj neuzr??in?t PVN otram l?gumsl?dz?jam, var, pat ja šis akts ir prettiesisks, nodok?u maks?t?jam rad?t tiesisku p?rniec?bu, kas iest?jas pret min?t? nodok?a maks?šanu *a posteriori*

27 Komisija uzskata, ka tiesiskās paņēvības aizsardzības princips neapuj *a posteriori* prasīt PVN maksājumu, ko nodokļu maksātājs nav uzrādījis otram līgumslēdzējam, veicot attiecīgās darbības, un ko tas nav pārskaitījis nodokļu iestādei, ja tās izturēšanās vairāku gadu garumā ir tiesiski pārlicinājusi šo nodokļu maksātāju, ka tam šis nodoklis nav jāuzrādina. Tiesas sēdē Komisija tomēr piebilda, ka fakts, ka kompetentā nodokļu iestāde šo informāciju neesot paziņojusi, iespējams, varētu novest pie atšķirīgā vērtējuma.

28 Turpretī Grieķijas valdība uzskata, ka Koptienu tiesību normas attiecībā uz PVN nav šķērslis, lai *a posteriori* piedzītu nodokli, kas nav pārskaitīts nodokļu iestādei tādā gadījumā, ka nodokļu maksātājs bijis pārlicināts, ka viņam šis nodoklis nav jāuzrādina, ja šā pārlicēba atbilst attiecīgo tiesību normu interpretācijai, ko tādā gadījumā līguma sniegusi nodokļu iestāde, un it īpaši – ja šā iestāde nav bijusi kompetenta atbildēt uz šo līgumu.

29 Itālijas valdība uzskata, ka, lai taisnīgi lēdzsvarotu tiesiskās drošības, kā arī tiesiskās paņēvības aizsardzības principu nodrošināšanu, no vienas puses, un vajadzību ievrot Koptienu regulējumu PVN jomā, no otras puses, ir jānonāk pie secinājuma, saskaņā ar kuru Grieķija pamata lietās nedrīkst noteikt nekādu sodu, ne arī prasīt procentu samaksu, kaut gan pats minētais nodoklis tomēr ir jāatdod.

30 No iesniedzējtiesas lūmumiem izriet, ka runa ir par kompetentās nodokļu iestādes 1997. gada 5. jūnija pagaidu lūmumiem par PVN atmaksu par 1994. gada (C-183/04), 1995. gada (C-182/04) un 1996. gada (C-181/04) darbību, pamatojoties uz kuriem tika atcelts dokuments par minēto atbrīvojumu no nodokļa, ko iepriekš bija pieņēmusi Pirejas finanšu pārvalde.

31 Šajā sakarā saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesiskās paņēvības un tiesiskās drošības aizsardzības principi ir daļa no Koptienu tiesību sistēmas. Tādējādi tie ir jāievēro Koptienu iestādēm, kā arī dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Koptienu direktīvas (skat. it īpaši 1998. gada 3. decembra spriedumu lietā C-381/97 *Belgocodex, Recueil*, I-8153. lpp., 26. punkts, un 2005. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-376/02 “Goed Wonen”, Krājums, I-3445. lpp., 32. punkts). No tā izriet, ka valsts iestādēm ir jāievēro uzņēmēju tiesiskās paņēvības aizsardzības princips.

32 Attiecībā uz labvēlīgā tiesību akta adresāta tiesiskās paņēvības aizsardzības principu, pirmkārt, ir jānosaka, vai šis administratīvo iestāžu akts ir radījis uzmanīgu un saprātīgu uzņēmēja saprātīgu paņēvību (šajā sakarā skat. 1975. gada 10. decembra spriedumu apvienotajās lietās no 95/74 līdz 98/74, 15/75 un 100/75 *Union nationale des coopératives agricoles de céréales u.c./Komisija un Padome, Recueil*, 1615. lpp., 43.–45. punkts, un 1978. gada 1. februāra spriedumu lietā 78/77 *Lühns, Recueil*, 169. lpp., 6. punkts). Ja atbilde uz šo jautājumu izrādās pozitīva, otrkārt, ir jāpierāda šīs paņēvības tiesiskais raksturs.

33 Šajā lietā, kā tas tika izklāstīts arī iesniedzējtiesas lūmos, *Elmeke* Pirejas finanšu pārvaldei uzdeva jautājumu par to, vai, veicot kuģu apgādi, tā tiek atbrīvota no PVN saskaņā ar Likuma Nr. 1642/1986 22. pantu un, ja tiek, tad saskaņā ar kādu procedūru. Minētā finanšu pārvalde tai atbildēja, paziņojot, ka konosamenti ir atbrīvoti no PVN atbilstoši minētā 22. panta c) un d) apakšpunktam.

34 Turklāt ir jānorāda, ka Grieķijas valdība gan savos rakstveida atbildējumos, gan tiesas sēdē atzīmēja, ka pastāv skaidra valsts tiesību norma, kas nosaka kompetento valsts iestādi, lai atbildētu uz pilsoņu uzdotajiem jautājumiem par juridiskajām problēmām finanšu jomā.

35 Šajā sakarā valsts tiesai ir jāpārbauda, vai *Elmeke*, kuras sabiedrības mērķis ir apkalpot

tanku?i, kas transport? naftas produktus daž?du frakt?t?ju v?rd?, var?tu sapr?t?gi prezum?t, ka Pirejas finanšu p?rvalde ir kompetenta lemt par atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanu t?s darb?b?m.

36 ?emot v?r? iepriekš?jos apsv?rumus, uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka kop?jas PVN sist?mas ietvaros valsts nodok?u iest?d?m ir j?iev?ro tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas princips. Iesniedz?jtiesai ir j?izv?rt?, vai pamata lietu apst?k?os nodok?u maks?t?js sapr?t?gi var?ja prezum?t, ka attiec?go l?mumu ir pie??musi kompetent? iest?de.

Par ties?šan?s izdevumiem

37 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata pr?v? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies saist?b? ar apsv?rumu iesniegšanu Tiesai, iz?emot tos, kuri radušies min?tajiem lietas dal?bniekiem, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

1) **15. panta 4. punkta a) apakšpunkts, uz ko atsaucas š? paša panta 5. punkts, Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kas groz?ta ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direkt?vu 92/111/EEK, ir piem?rojams ne tikai attiec?b? uz to ku?u frakt?šanu, kurus izmanto ku?ošānai atkl?t? j?r? un kuri p?rvad? pasažierus par atl?dz?bu, bet ar? uz t?du ku?u frakt?šanu, kurus izmanto ku?ošānai atkl?t? j?r? un komercdarb?bai, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai;**

2) **Sest?s direkt?vas 77/388 15. panta 8. punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka šaj? noteikum? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a attiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti tieši r?derim j?ras ku?u tiešaj?m vajadz?b?m;**

3) **kop?jas pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mas ietvaros valsts nodok?u iest?d?m ir j?iev?ro tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas princips. Iesniedz?jtiesai ir j?izv?rt?, vai pamata lietu apst?k?os nodok?u maks?t?js sapr?t?gi var?ja prezum?t, ka attiec?go l?mumu ir pie??musi kompetent? iest?de.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – grie?u.