

Downloaded via the EU tax law app / web

Združene zadeve od C-181/04 do C-183/04

Elmeka NE

proti

Ypourgos Oikonomikon

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Symvoulio tis Epikrateias)

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve – člen 15, točke 4(a), 5 in 8 – Oprostitve najema pomorskih vozil – Obseg“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene s Šesto direktivo*

*(Direktiva Sveta 77/388, člen 15, točki 4(a) in 5)*

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene s Šesto direktivo*

*(Direktiva Sveta 77/388, člen 15, točka 8)*

3. *Pravo Skupnosti – Načela – Varstvo zaupanja v pravo*

1. Člen 15, točka 4(a), Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, na katerega napotuje točka 5 istega člena, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/111, se ne nanaša samo na plovila za plovbo na odprtem morju, s katerimi se opravlja prevoz potnikov za plačilo, ampak tudi na plovila za plovbo na odprtem morju, namenjena opravljanju komercialne, industrijske in ribiške dejavnosti.

Čeprav namreč jezikovne razlike člena 15, točka 4(a), Šeste direktive ponujajo različne razlage, je zaradi njegove sistematike in namena primernejša razlaga, na podlagi katere se merilo „plovba na odprtem morju“ nanaša na vse vrste plovil, omenjene v teh določbah. Če je treba razumeti to določilo v smislu, da se ne nanaša samo na plovila za plovbo na odprtem morju, potem bi bila točka 4(b) istega člena, ki predvideva tudi oprostitve za plovila za priobalni ribolov, odveč.

(Glej točki 14 in 16 ter točko 1 izreka.)

2. Člen 15, točka 8, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da oprostitve, določena v tem členu, zajema storitve, ki so opravljene neposredno ladjarju za neposredne potrebe plovil na morju.

Da bi se zagotovila dosledna uporaba Šeste direktive v celoti, se namreč oprostitve, določena v členu 15, točka 8, ne more razširiti na storitve, opravljene pred trženjem.

(Glej točki 24 in 25 ter točko 2 izreka.)

3. Nacionalne davčne oblasti morajo v okviru skupnega sistema davka na dodano vrednost spoštovati načelo varstva legitimnega pričakovanja. Nacionalno sodišče mora presoditi, ali lahko

davčni zavezanec, če se mu je z odločbo davčnega organa države članice dovolilo, da plačala davka na dodano vrednost ne prenese na sopogodbenika, razumno sklepa, da je sporno odločitev sprejel pristojni organ.

(Glej točki 26 in 36 ter točka 3 izreka.)

**SODBA SODIŠČA (drugi senat)**

z dne 14. septembra 2006(\*)

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve – člen 15, točka 4(a), 5 in 8 – Oprostitve najema pomorskih plovil – Obseg“

V združenih zadevah od C-181/04 do C-183/04,

katerih predmet so predlogi za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki jih je vložilo Symvoulia tis Epikrateias (Grčija) z odločbami z dne 3. marca 2004, ki so na Sodišče prispеле 19. aprila 2004, v postopku

**Elmeka NE**

proti

**Ypourgos Oikonomikon,**

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, J. Makarczyk, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, P. Kriš in G. Arestis (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: C. Stix-Hackl,

sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. septembra 2005,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za grško vlado M. Apessos, S. Spyropoulos in I. Bakopoulos ter S. Chala, zastopniki,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 1. decembra 2005

izreka naslednjo

## Sodbo

1 Predlogi za sprejetje predhodne odločbe se nanašajo na razlago člena 15, točke 4(a), 5 in 8, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL L 384, str. 47, v nadaljevanju: Šesta direktiva) ter na razlago načela varstva legitimnih pričakovanj in načela pravne varnosti.

2 Ti predlogi so bili vloženi v okviru spora med družbo Elmeka NE (v nadaljevanju: Elmeka) in Ypourgos Oikonomikonon (ministrom za finance) glede zavrnitve njenega zahtevka za oprostitev plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) transakcij, na podlagi katerih je bilo treba plačati prevoznino za prevoz goriva, namenjenega oskrbi z gorivom in drugi oskrbi pomorskih plovil.

### Pravni okvir

#### *Skupnostna ureditev*

3 Člen 15 Šeste direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, oprostitjo:

[...]

4. dobavo blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje:

a) plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo ali so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti;

b) plovil za reševanje ali pomož na morju ali za priobalni ribolov, razen za oskrbovanje ladij za priobalni ribolov;

[...]

5. dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem pomorskih plovil iz odstavka 4(a) in (b) ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;

[...]

8. opravljanje storitev, razen storitev iz odstavka 5, za neposredne potrebe pomorskih plovil iz navedenega odstavka ali njihovega tovora;

[...]“

#### *Nacionalna ureditev*

4 Člen 22(1) zakona št. 1642/1986 o uporabi DVD in drugih določil (FEK A' 125), ki prenaša Šesto direktivo v grški pravni red, v različici, veljavni v upoštevnem obdobju, med drugim določa:

„Davka se oprostijo:

a) dobava in uvoz plovil, ki jih nameravajo davčni zavezanci, obdavčeni v skladu s splošnim davčnim sistemom DDV, uporabiti za opravljanje komercialne ali ribiške dejavnosti ali za vse druge oblike uporabe, za uničenje ali na splošno za uporabo vojske in javnih oblasti, dobava in uvoz plovilnih prevoznih sredstev za reševanje in pomož na morju ter za predmete in materiale, ki so namenjeni vgraditvi ali uporabi na plovilih ali plovilih za reševanje na morju. Plovila za zasebno uporabo, namenjena za razvedrilo ali športne dejavnosti, se izključijo;

[...]

c) dobava in uvoz goriva, maziv, zalog in drugega blaga za oskrbo z gorivom in drugo oskrbo plovil, plovilnih prevoznih sredstev in zrakoplovov, ki sta oproščena v skladu s točkama (a) in (b). Pri plovilih in plavajočih predmetih, namenjenih notranji komercialni plovbi ali drugi uporabi v državi, ter ribiških ladjah, ki lovijo v grških teritorialnih vodah, se oprostitev omeji na oskrbo z gorivom in mazivom;

d) zakup plovil in najem zrakoplovov, namenjenih za opravljanje obdavčljivih transakcij ali oproščenih transakcij s pravico odbitka vstopnega davka. Zakup ali najem plovil ali zrakoplovov za zasebno rabo, namenjenih za razvedrilo ali športno dejavnost, se izključita. [...]"

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

5 Družba Elmeka se ukvarja z dejavnostjo upravljanja tankerja, ki ga uporablja za prevoz naftnih proizvodov v Grčiji za račun različnih zakupnikov, ki trgujejo s tekočim gorivom.

6 Med davčnim pregledom poslovnih knjig in drugih evidenc o poslovanju družbe Elmeka za davčna obdobja od 1994 do 1996 je bilo ugotovljeno, da je ena izmed njenih zakupnic/dobaviteljic panameriška družba Oceanic International Bunkering SA (v nadaljevanju: Oceanic), katere dejavnost je trgovanje z naftnimi proizvodi. Ravno tako se je izkazalo, da družba Elmeka za prevoz naftnih proizvodov po Grčiji, namenjenih oskrbovanju z gorivom in drugo oskrbovanje plovil v Grčiji, za račun družbe Oceanic ne obračuna DDV na bruto prevoznino, ki jo prejme na podlagi izdanega tovarnega lista, z obrazložitvijo, da gre za transakcije, oproščene tega davka.

7 Z dopisom z dne 21. junija 1994, naslovljenim na Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (služba davčnega urada Pirej, pooblaščen za pomorske zadeve, v nadaljevanju: služba davčnega urada Pirej), je družba Elmeka zaprosila za informacije glede vprašanja, ali je v primeru, ko s svojim tankerjem za račun družbe Oceanic nudi oskrbo z gorivom ali drugo oskrbo plovilom, ki plujejo v tujino in prevažajo gorivo iz rafinerij na sidriščih Pirejskega pristanišča, po zakonu dolžna obračunati DDV na tovarnem listu, ki ga izda omenjeni družbi, ali pa je oproščena tega davka na podlagi zakona št. 1642/1986 in, v tem primeru, v skladu s katerim postopkom. Služba davčnega urada Pirej je odgovorila, da so zadevni tovarni listi oproščeni DDV.

8 1. januarja 1993 je bila odpravljena oprostitev DDV, ki so je bile deležne storitve prevoza naftnih proizvodov, in tako je bila družba Elmeka zavezana plačati DDV za te storitve, ker se opravljajo v notranjosti države, ne glede na to, da ima njihov prejemnik sedež zunaj Evropske skupnosti. V teh okoliščinah je pristojni davčni organ s tremi zaporednimi odločbami, ki se nanašajo na tri sporna davčna obdobja, in sicer 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) in 1996 (C-181/04), naložil družbi Elmeka plačilo razlike v glavnici zapadlega davka, dodatnega davka zaradi nepravilnega davčnega obračuna za vsako zadevno leto in globe.

9 Družba Elmeka je izpodbijala navedene odločbe pred Dioikitiko Protodikeio Pireos (upravno

sodiš?e prve stopnje Pirej). Ker je to zavrnilo tožbo, je Elmeka vložila pritožbo na Dioikitiko Efeteio Pireos (pritožbeno upravno sodiš?e Pirej), ki je po razveljavitvi sodbe prve stopnje v tej zadevi ugotovilo, da ?e je zaradi pozitivnega ravnanja službe dav?nega urada Pirej pri dav?nem zavezancu nastalo trajno in v skladu s splošnim prepri?anjem legitimno pri?akovanje, da ni zavezan za pla?ilo DDV, s posledico, da se ta davek ni prenesel na potrošnjo, potem dolo?itev davka za nazaj ni dopustna, ?e bi bila s tem ogrožena finan?na stabilnost njegovega podjetja. Vendar je bil ta razveljavitveni razlog zavrnen z obrazložitvijo, da se družba Elmeka ni sklicevala na konkretna dejstva glede finan?ne situacije in torej ni uspela dokazati enega od pogojev za uporabo pravila trajnega in legitimnega prepri?anja. Dioikitiko Efeteio Pireos je ravno tako odlo?ilo, da prevozi goriv, ki jih opravlja družba Elmeka, ne spadajo v okvir ?lena 22(1)(c) zakona št. 1642/1986, in da je bil omenjeni družbi z odlo?bo št. 6 pristojnega dav?nega organa z dne 5. junija 1997 DDV pravilno naložen. Pritožba se je torej v tem delu zavrnila.

10 Družba Elmeka je zoper to zavrnilno sodbo vložila pritožbo pri Symvoulio tis Epikrateias, ki je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja, ki so enako napisana v vsaki od zadev od C?181/04 do C?183/04:

„1. Ali je treba ?len 15, to?ka 4(a), Šeste Direktive [...], na katerega napotuje ?len 15, to?ka 5, te direktive, razlagati tako, da se ta nanaša tako na zakup plovil, namenjenih za plovbo na odprtem morju in ki opravljajo prevoz potnikov za pla?ilo, kot tudi na plovila, ki opravljajo komercialno, industrijsko ali ribiško dejavnost, ali pa samo na plovila za plovbo na odprtem morju, tako da bi bilo v tem drugem primeru podro?je uporabe ?lena 22(1)(d) zakona št. 1642/1986, glede kategorije plovil, na katera se nanaša zakup, širše od tistega, ki ga dolo?a direktiva?

2. Ali se za oprostitev iz ?lena 15, to?ka 8, Šeste direktive zahteva, naj se storitev opravi za samega ladjarja, ali pa se oprostitev odobri tudi v primeru, ?e je storitev namenjena tretjemu pod pogojem, da je opravljena za neposredne potrebe plovil, naštetih v to?ki 5 tega ?lena, torej tistih, ki so tudi naštet v to?ki 4(a) in (b) tega ?lena?

3. Ali dolo?be in na?ela prava Skupnosti, ki se nanašajo na [DDV], dopuš?ajo – in pod kakšnimi pogoji – da se za nazaj dolo?i davek, ki ga dav?ni zavezanec v preteklem obdobju ni prenesel na svojega sopogodbjenika ter ga posledično ni pla?al dav?ni upravi, ker ga je zadnja s svojim ravnanjem prepri?ala, da ni bil dolžan prenesti tega davka?“

11 S sklepom predsednika Sodiš?a z dne 2. junija 2004 so zadeve od C?181/04 do C?183/04 združene zaradi pisnega in ustnega postopka in izdaje sodbe.

## **Vprašanja za predhodno odlo?anje**

### *Prvo vprašanje*

12 S prvim vprašanjem predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali se merilo „plovba na odprtem morju“, omenjeno v ?lenu 15, to?ka 4(a), Šeste direktive, na katero napotuje to?ka 5 istega ?lena, nanaša samo na plovila, ki opravljajo dejavnost prevoza potnikov za pla?ilo, ali zajema tudi plovila, ki opravljajo komercialno, industrijsko ali ribiško dejavnost.

13 Grška vlada in Komisija Evropskih skupnosti se strinjata, da se določbe člena 15, točka 4(a), Šeste direktive nanašajo na plovila samo, če so namenjena plovbi na odprtem morju, če opravljajo prevoz potnikov za plačilo, ali so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti. Nasprotno, italijanska vlada meni, da je treba omenjene določbe razlagati v tem smislu, da oprostitev, ki jo predvidevajo, zajema, po eni strani, plovila za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo, in, po drugi strani, tista, ki opravljajo komercialno, industrijsko ali ribiško dejavnost.

14 Čeprav v zvezi s tem različne jezikovne različice člena 15, točka 4(a), Šeste direktive ponujajo različne razlage, je zaradi njegove sistematike in namena primernejša razlaga, na podlagi katere se merilo „plovba na odprtem morju“ nanaša na vse vrste plovil, ki so omenjena v teh določbah. Iz naslova tega člena – „Oprostitev pri izvozu zunaj Evropske skupnosti in podobnih transakcijah ter pri mednarodnem prevozu“ – izhaja, da je namen določb tega člena oprostiti DDV oskrbo z gorivom in drugo oskrbo ter pod določenimi pogoji dobavo blaga plovilom na morju. Uporaba merila „plovba na odprtem morju“ ne dopušča oprostitve plovil na morju, ki so namenjena za opravljanje komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, če se te dejavnosti ne izvajajo na odprtem morju. Če je treba razumeti to določilo v smislu, da se ne nanaša samo na plovila za plovbo na odprtem morju, potem bi bila točka 4(b) istega člena, ki predvideva tudi oprostitev za plovila za priobalni ribolov, odveč.

15 Poleg tega razlaga, na podlagi katere se člen 15, točka 4(a), Šeste direktive nanaša samo na plovila za plovbo na odprtem morju, ustreza ustaljeni sodni praksi Sodišča, v skladu s katero je treba oprostitev DDV razlagati ozko, saj so izjeme od splošnega načela, da je vsaka storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za plačilo, predmet prometnega davka (glej zlasti sodbi z dne 26. junija 1990 v zadevi *Velker International Oil Company*, C-185/89, Recueil, str. I-2561, točka 19, in z dne 16. septembra 2004 v zadevi *Cimber Air*, C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točka 25).

16 Torej je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da se člen 15, točka 4(a), Šeste direktive, na katerega napotuje točka 5 istega člena, ne nanaša samo na plovila za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo, ampak tudi na plovila za plovbo na odprtem morju, namenjena opravljanju komercialne, industrijske in ribiške dejavnosti.

#### *Drugo vprašanje*

17 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali oprostitev, določena v členu 15, točka 8, Šeste direktive, zajema storitve, opravljene za neposredne potrebe pomorskih plovil, omenjenih v točki 5 istega člena, in za potrebe njihovega tovora ter so namenjene ladjarju samemu, ali pa ta oprostitev zajema tudi opravljanje storitev, namenjeno tretjemu.

18 Na tem mestu je treba spomniti, da je predmet zadev, ki še potekajo pred predložitvenim sodiščem, prevoz goriva, ki ga opravlja družba Elmeka za račun družbe Oceanic, ki prodaja gorivo ladjarjem na omenjenih plovilih. Torej Elmeka ne opravlja storitev neposredno za ladjarje, ampak za družbo Oceanic, ki potem sama dobavlja blago omenjenim ladjarjem.

19 Grška in italijanska vlada ter Komisija menijo, da mora biti storitev opravljena za samega ladjarja, da se lahko uporabi oprostitev, določena v členu 15, točka 8, Šeste direktive.

20 Opomniti je treba, da so oprostitev samostojni pojmi prava Skupnosti, ki jih je treba postaviti v splošni okvir skupnega sistema DDV, vzpostavljenega s Šesto direktivo (glej zlasti sodbi z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC, C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 21, in z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 25, ter zgoraj navedeno sodbo Cimber Air, točka 23). Kot je bilo nakazano v točki 15 te sodbe, je treba oprostitev DDV razlagati ozko.

21 Transakcije oskrbe z gorivom in druge oskrbe plovil, omenjene v členu 15, točka 4, Šeste direktive so oproščene, ker so primerljive z izvozom (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Velker International Oil Company, točka 21).

22 V zvezi z izvoznimi transakcijami se tako, kot se oprostitev, določena v členu 15, točka 1, Šeste direktive, uporablja izključno za končno dobavo blaga, ki ga prodajalec ali kdo drug za njegov račun odpošlje ali prevaža zunaj Evropske skupnosti, tudi oprostitev v točki 4 istega člena lahko uporablja samo za dobavo blaga upravljavcu ladje, ki uporablja to blago za oskrbo z gorivom in drugo oskrbo plovil, in je tako ni mogoče razširiti na dobave blaga, ki so bile opravljene na prejšnji stopnji v tržni verigi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Velker International Oil Company, točka 22).

23 Dejansko bi razširitev oprostitev na stopnje pred končno dobavo blago upravljavcu ladje pomenila, da bi morale države članice vzpostaviti nadzorne mehanizme, da se preprečijo o končni uporabi blaga, ki se dobavi kot oproščeno davka. Ti mehanizmi bi tako za države članice kakor tudi za zadevne izvajalce pomenili omejitve, ki bi bile nezdržljive s „pravilno in enostavno uporabo takšnih oprostitev“, predpisano v prvem stavku člena 15 Šeste direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Velker International Oil Company, točka 24).

24 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 28 sklepnih predlogov, navedeni razlogi veljajo tudi za oprostitev storitev v smislu člena 15, točka 8, Šeste direktive. Torej se za zagotovitev dosledne uporabe Šeste direktive v celoti oprostitev v tej določbi nanaša samo na storitve, opravljene neposredno ladjarju, in se torej ne more razširiti tudi na tiste storitve, ki so opravljene pred stopnjo trženja.

25 Torej je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je člen 15, točka 8, Šeste direktive treba razlagati tako, da oprostitev, določena v tem členu, zajema storitve, ki so opravljene neposredno ladjarju za neposredne potrebe pomorskih plovil.

### *Tretje vprašanje*

26 S tretjim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali lahko glede na določbe in navedena prava Skupnosti, ki se nanašajo na DDV, akt nacionalnega davčnega organa, ki dovoli davčnemu zavezancu, da ne prenese plačila DDV na sopogodbenika, čeprav je ta akt nezakonit, povzroči legitimno pričakovanje davčnega zavezanca, ki nasprotuje naknadnemu plačilu omenjenega davka.

27 Komisija meni, da naknadna zahteva za plačilo DDV, ki ga davčni zavezanec v zadevnih davčnih obdobjih ni prenesel na sopogodbenika in ga ni plačal davčnemu organu, ni v skladu z načelom varstva legitimnega pričakovanja, če je večletno ravnanje davčnega organa legitimno preprečilo tega davčnega zavezanca, da ni dolžan prenesti tega davka. Vendar pa je Komisija med obravnavo dodala, da bi lahko bila presoja drugačna, če informacij ne bi posredoval pristojni davčni organ.

28 Nasprotno grška vlada meni, da pravna pravila Skupnosti, ki se nanašajo na DDV, ne ovirajo naknadne izterjave davka, ki ni bil plačan davčnemu organu zaradi preprečanja davčnega

zavezanca, da ni dolžan prenesti tega davka, če to prepričanje nastane zaradi razlage upoštevnihih pravnih pravil, ki jo je na zahtevo davčnega zavezanca podal oblastni davčni organ, zlasti če ta organ ni bil pristojen za odločitev o tej zahtevi.

29 Italijanska vlada meni, da mora ravnovesje med varstvom načela pravne varnosti ter varstvom legitimnega pričakovanja na eni strani ter potrebo po spoštovanju določb prava Skupnosti, ki se nanašajo na DDV, na drugi strani, pripeljati do zaključka, na podlagi katerega Helenska republika v sporu o glavni stvari ne bi smela naložiti kazni niti zahtevati plačila obresti, medtem ko bi bilo treba omenjeni davek kljub temu plačati.

30 Iz predložitvenih odločb izhaja, da so začasne odločbe pristojnega davčnega organa z dne 5. junija 1997 o določitvi DDV za davna obdobja 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) in 1996 (C-181/04), s katerimi se preklicuje dokument o oprostitvi plačila navedenega davka, ki ga je predhodno izdala služba davčnega urada Pirej, sporne.

31 Glede na ustaljeno sodno prakso Sodišča sta v tem pogledu načeli legitimnega pričakovanja in pravne varnosti del pravnega reda Skupnosti. V tem pogledu jih morajo institucije Skupnosti spoštovati in ravnati tako države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Skupnosti (glej zlasti sodbi z dne 3. decembra 1998 v zadevi Belgocodex, C-381/97, Recueil, str. I-8153, točka 26, in z dne 26. aprila 2005 v zadevi „Goed Wonen“, C-376/02, ZOdl., str. I-3445, točka 32). Iz tega izhaja, da morajo nacionalni organi spoštovati načelo varstva legitimnega pričakovanja gospodarskih subjektov.

32 Glede načela varstva legitimnega pričakovanja upravičenca, v katerega korist je bil izdan upravni akt, je treba najprej ugotoviti, ali je ravnanje upravnih oblasti ustvarilo razumno pričakovanje previdnega in preudarnega gospodarskega subjekta (glej v tem smislu sodbi z dne 10. decembra 1975 v združenih zadevah Union nationale des coopératives agricoles de céréales in drugi proti Komisiji in Svetu, od 95/74 do 98/74, 15/75 in 100/75, Recueil, str. 1615, točke od 43 do 45, in z dne 1. februarja 1978 v zadevi Lührs, 78/77, Recueil, str. 169, točka 6). Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, potem je treba ugotoviti legitimnost tega pričakovanja.

33 V tej zadevi, kot je predstavljeno v predložitvenih odločbah, je družba Elmeka naslovila na službo davčnega urada Pirej vprašanje, da bi izvedela, ali je oproščena DDV za oskrbo z gorivom in drugo oskrbo plovil v skladu s členom 22 zakona št. 1642/1986, in v tem primeru, v skladu s katerim postopkom. Omenjena služba ji je odgovorila, da so tovorni listi oproščeni DDV v skladu z omenjenim členom 22, točki (c) in (d).

34 Poleg tega je treba poudariti, da je grška vlada tako v pisnih stališjih kot tudi med obravnavo pojasnila, da obstaja izrecna določba nacionalnega prava, ki določa pristojni nacionalni organ za posredovanje odgovorov na vprašanja državljanov o pravnih težavah v zvezi z davki.

35 V tem pogledu mora nacionalno sodišče preveriti, ali bi lahko družba Elmeka, ki se ukvarja z dejavnostjo upravljanja tankerja, ki opravlja prevoz naftnih proizvodov za račun različnih zakupnikov, razumno sklepala, da je služba davčnega urada Pirej pristojna za odločitev o uporabi oprostitve za njene dejavnosti.

36 Glede na vse predhodne ugotovitve je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da morajo nacionalni davčni organi v okviru skupnega sistema DDV spoštovati načelo varstva legitimnega pričakovanja. Predložitveno sodišče mora presoditi, ali lahko davčni zavezanec v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, razumno sklepa, da je sporno odločitev sprejel pristojni organ.



## **Stroški**

37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

- 1) **?len 15, to?ka 4(a), Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, na katerega napotuje to?ka 5 istega ?lena, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992, se ne nanaša samo na plovila za plovbo na odprtem morju, s katerimi se opravlja prevoz potnikov za pla?ilo, ampak tudi na plovila za plovbo na odprtem morju, namenjena opravljanju komercialne, industrijske in ribiške dejavnosti.**
- 2) **?len 15, to?ka 8, Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da oprostitev, dolo?ena v tem ?lenu, zajema storitve, opravljene neposredno ladjarju za neposredne potrebe plovil na morju.**
- 3) **Nacionalni dav?ni organi morajo v okviru skupnega sistema davka na dodano vrednost spoštovati na?elo varstva legitimnega pri?akovanja. Predložitveno sodiš?e mora presoditi, ali lahko dav?ni zavezanec v okoliš?inah, kakršne so v postopku v glavni stvari, razumno sklepa, da je sporno odlo?itev sprejel pristojni organ.**

Podpisi

\* Jezik postopka: grš?ina.