DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

14. september 2006 *

I de forenede sager C-181/04 — C-183/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Symvulio tis Epikratias (Grækenland) ved afgørelser af 3. marts 2004, indgået til Domstolen den 19. april 2004, i sagerne:

Elmeka NE

mod

Ypourgos Oikonomikon,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris og G. Arestis (refererende dommer),

generaladvokat: C. Stix-Hackl

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

* Processprog: græsk.

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. september 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den græske regering ved M. Apessos, S. Spyropoulos, I. Bakopoulos og S. Chala, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 1. december 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 15, nr. 4, litra a), artikel 15, nr. 5, og artikel 15, nr. 8 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT

L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«) samt princippet om den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet.

2 Anmodningerne er indgivet under en tvist mellem selskabet Elmeka NE (herefter »Elmeka«) og Ypourgos Oikonomikon (finansministeren) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) af transaktioner vedrørende fragtrater for transport af brændstof til forsyning af skibe.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 15 bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

4. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, der

   a) anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed

   b) anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet eller til kystfiskeri, for dettes vedkommende dog med undtagelse af proviant

   [...]

5. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de under nr. 4, litra a) og b), omhandlede søgående fartøjer, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande — herunder fiskegrej — der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer

[...]

8. andre tjenesteydelser end de under nr. 5 omhandlede, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 5 omhandlede fartøjer og deres ladning

[...]«

Nationale bestemmelser

4 Artikel 22, stk. 1, i lov nr. 1642/1986 om gennemførelse af merværdiafgift og andre bestemmelser (FEK A' 125), som gennemfører sjette direktiv i græsk ret, bestemte i den affattelse, som var gældende i den relevante periode, bl.a. følgende:

»Fritaget for afgift er:

a) levering og indførsel af fartøjer, som er beregnet til anvendelse i handelsflåden, til fiskeri, der udføres af afgiftspligtige under den almindelige momslovgivning, eller til andre formål, til ophugning eller til anvendelse i de væbnede styrker og i staten generelt, levering og indførsel af bjærgnings- og redningsfartøjer samt genstande og materialer, som skal indbygges i eller anvendes på de i dette litra omhandlede fartøjer og bjærgnings- og redningsfartøjer; undtaget er fartøjer til privat brug, som anvendes til fritid eller sport

[...]

c) levering og indførsel af brændstof, smøremidler, fødevareproviant og andre goder bestemt som forsyninger til skibe, fartøjer og luftfartøjer, som er fritaget for afgift i henhold til litra a) og b); for så vidt angår skibe og fartøjer, der benyttes til handelsvirksomhed i indenlandsk farvand eller til anden virksomhed i indenlandsk farvand samt fiskerifartøjer, som fisker i græsk territorialfarvand, gælder undtagelsen kun for brændstof og smøremidler

d) befragtning af skibe og udlejning af luftfartøjer, for så vidt formålet er videre afgiftspligtige aktiviteter eller aktiviteter, som er fritaget med ret til at fradrage indgående moms; undtaget er befragtning og udlejning af fartøjer og luftfartøjer til privat brug, som anvendes til fritid eller sport [...]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

5 Selskabet Elmekas formål er at drive et tankskib, der udfører transporter af olieprodukter i Grækenland for forskellige befragteres regning. Befragterne forhandler flydende brændstoffer.

6 Ved en afgiftsmæssig kontrol af Elmekas regnskabsbøger og bilag for årene 1994-1996, blev det konstateret, at der blandt selskabets befragtere og leverandører var et selskab benævnt Oceanic International Bunkering SA (herefter »Oceanic«), med hjemsted i Panama, hvis formål er at handle med olieprodukter. Endvidere blev det fastslået, at Elmeka ikke opkrævede merværdiafgift af den bruttofragtpris, som Elmeka modtog på grundlag af hvert konnossement (fragtbrev), når det for selskabet Oceanics regning udførte transport af olieprodukter til forsyning af fartøjer i Grækenland, idet Elmeka henviste til, at disse transaktioner var fritaget for moms.

7 Ved skrivelse af 21. juni 1994 adresseret til Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (Piræus' skattemyndighed for skibe, herefter »Piræus' skattemyndighed«) anmodede Elmeka om at få oplyst, om selskabet ved tankskibets levering af brændstof for selskabet Oceanics regning til skibe, der foretager sejlads til udlandet, og som transporterer brændstoffer fra raffinaderierne på reden ud for Piræus havn, i henhold til loven var forpligtet til at lægge merværdiafgift på konnossementer, som

det udstedte til selskabet Oceanic, eller om det var fritaget for denne afgift i henhold til lov nr. 1642/1986, og — i bekræftende fald — efter hvilken procedure. Som svar på anmodningen oplyste Piræus' skattemyndighed, at de pågældende konnossementer var fritaget for moms.

8 Siden ophævelsen med virkning fra den 1. januar 1993 af momsfritagelsen for tjenesteydere på området for transport af olieprodukter har Elmekas tjenesteydelser været pålagt moms med den begrundelse, at de foregår i indlandet, og uanset om modtageren af disse ydelser er etableret uden for Fællesskabet. På denne baggrund blev Elmeka af den kompetente afgiftsmyndighed ved tre afgørelser vedrørende de omhandlede tre afgiftsår 1994 (sag C-183/04), 1995 (sag C-182/04) og 1996 (sag C-181/04) pålagt at betale differencen i selve afgiftsbeløbet, en tillægsafgift på grund af selskabets unøjagtige angivelser for hvert af de pågældende afgiftsår samt en bøde.

9 Elmeka påklagede disse afgørelser til Diikitiko Protodikio Pireos (Piræus' forvaltningsret i første instans). Da denne ikke gav Elmeka medhold, appellerede selskabet dommen til Diikitiko Efetio Pireos (Piræus' forvaltningsret i anden instans), som efter at have annulleret førsteinstans-dommen anerkendte, at eftersom Piræus' skattemyndighed i det foreliggende tilfælde ved positive handlinger havde udvist en adfærd, som havde skabt en fast og berettiget forventning hos det afgiftspligtige selskab om, at dette ikke var underlagt momspligt, og selskabet derfor ikke havde væltet momsen over på forbrugeren, var selskabet ikke undergivet momspligt, hvis opkrævning heraf med tilbagevirkende kraft kunne true virksomhedens økonomiske stabilitet. Imidlertid blev denne ugyldighedsgrund forkastet under henvisning til, at Elmeka ikke havde anført konkrete oplysninger om sin økonomiske situation og følgelig ikke havde godtgjort, at den ene af betingelserne for anvendelsen af reglen om en fast og berettiget forventning forelå. Diikitiko Efetio Pireos fastslog endvidere, at de af Elmeka foretagne brændstoftransporter ikke var omfattet af artikel 22, stk. 1, litra c), i lov nr. 1642/1986, og at den kompetente afgiftsmyndighed havde været

berettiget til ved afgørelse nr. 6 af 5. juni 1997 at opkræve moms fra selskabet. Elmeka fik således ikke medhold på dette punkt.

10 Derefter indbragte Elmeka denne dom for Symvulio tis Epikratias, som har besluttet at udsætte sagerne og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der er affattet ens i sag C-181/04 — C-183/04:

»1) Vedrører artikel 15, nr. 4, litra a), i sjette direktiv [...], som der henvises til i direktivets artikel 15, nr. 5, befragtning af såvel fartøjer i rum sø, der mod betaling udfører passagerbefordring, som fartøjer, der benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, eller vedrører bestemmelsen kun befragtning af fartøjer i rum sø, hvorved i sidstnævnte tilfælde, bestemmelsen i artikel 22, stk. 1, litra d), i lov 1642/1986 er bredere end direktivets bestemmelse med hensyn til den kategori af fartøjer, som befragtningen vedrører?

2) Kræves der, for at der kan ske afgiftsfritagelse i henhold til ovennævnte sjette direktivs artikel 15, nr. 8, at der er tale om levering af tjenesteydelser direkte til rederiet, eller gives der også afgiftsfritagelse for tjenesteydelser, som leveres til tredjemand, når blot betingelsen om, at de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 5 omhandlede fartøjer, dvs. de under nr. 4, litra a) og b), omhandlede fartøjer, er opfyldt?

3) Er det i henhold til de fællesskabsregler og principper, som gælder for [moms], tilladt, og i bekræftende fald under hvilke betingelser, at inddrive afgiften med

tilbagevirkende kraft, når den kendsgerning, at den afgiftspligtige i det pågældende tidsrum ikke har opkrævet afgiften fra sin medkontrahent og således heller ikke indbetalt afgiften til myndighederne, skyldes, at den afgiftspligtige havde den opfattelse, at afgiften ikke skulle opkræves, og denne opfattelse var foranlediget af afgiftsmyndighedens handlemåde?«

11 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 2. juni 2004 er sagerne C-181/04 — C-183/04 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt domsafsigelsen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

12 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om kriteriet anvendelse til »sejlads i rum sø«, der er anført i sjette direktivs artikel 15, nr. 4, litra a), som artikel 15, nr. 5, henviser til, kun vedrører de skibe, som mod betaling udfører passagerbefordring, eller om det også gælder for skibe, der benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed.

13 Den græske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber finder begge, at sjette direktivs artikel 15, nr. 4, litra a), kun vedrører skibe, såfremt disse anvendes til sejlads i rum sø og mod betaling udfører passagerbefordring eller

udfører handels-, industri- eller fiskerivirksomhed. Den italienske regering finder derimod, at nævnte bestemmelse skal fortolkes således, at fritagelsen vedrører dels skibe, som anvendes til sejlads i rum sø og mod betaling udfører passagerbefordring, dels skibe, der benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed.

14 I denne forbindelse bemærkes, at selv om visse sprogudgaver af sjette direktivs artikel 15, nr. 4, litra a), åbner mulighed for divergerende fortolkninger, taler direktivets opbygning og formål imidlertid for at anvende kriteriet om anvendelse til sejlads i rum sø på alle de i bestemmelsen anførte fartøjer. Det fremgår af samme artikels overskrift »Afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner uden for Fællesskabet og dermed ligestillede transaktioner samt for international transport«, at artiklens bestemmelser tager sigte på under visse betingelser at momsfritage levering af goder bestemt som forsyninger til fartøjer på havet. Kriteriet om anvendelse til sejlads i rum sø er til hinder for at lade fartøjer, som anvendes til søs til handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, være omfattet af fritagelsen, hvis disse aktiviteter ikke foregår i rum sø. Hvis denne bestemmelse skulle forstås således, at den ikke kun omhandler fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, ville artikel 15, nr. 4, litra b), som indeholder en tilsvarende fritagelse for fartøjer, der benyttes til kystfiskeri, desuden være overflødig.

15 En fortolkning, hvorefter sjette direktivs artikel 15, nr. 4, litra a), kun omfatter fartøjer, der anvendes i rum sø, er desuden i overensstemmelse med Domstolens faste praksis, ifølge hvilken en fritagelse for moms skal fortolkes strengt, da den udgør en undtagelse fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 19, og af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379, præmis 25).

16 Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 15, nr. 4, litra a), som artikel 15, nr. 5, henviser til, ikke kun finder anvendelse på fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring, men også på fartøjer, der benyttes til sejlads i rum sø i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed.

Det andet spørgsmål

17 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 8, alene omfatter tjenesteydelser, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under artikel 15, nr. 5, omhandlede søgående fartøjer og deres ladning, og som leveres til selve rederiet, eller om fritagelsen også gælder for sådanne tjenesteydelser, når de leveres til tredjemand.

18 Hertil bemærkes, at de sager, som verserer for den forelæggende ret, vedrører transaktioner, hvor Elmeka for Oceanics regning transporterer brændstof, som Oceanic sælger til de pågældende fartøjers rederier. Elmeka leverer således ikke sine tjenesteydelser direkte til rederierne, men til Oceanic, der selv foretager leveringen af det pågældende gode til nævnte rederier.

19 Den græske og den italienske regering samt Kommissionen finder, at tjenesteydelserne skal leveres til selve rederiet for at være omfattet af fritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 8.

20 Det bemærkes, at afgiftsfritagelserne er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i den fælles momsordning, som er indført ved sjette momsdirektiv (jf. bl.a. dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 21, af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 25, og Cimber Air-dommen, præmis 23). Som anført i denne doms præmis 15, skal bestemmelser om momsfritagelse desuden fortolkes strengt.

21 Transaktioner bestemt til forsyning af fartøjer, som nævnt i sjette direktivs artikel 15, nr. 4, er fritaget for afgift, fordi de kan sammenlignes med eksporttransaktioner (jf. i denne retning Velker International Oil Company-dommen, præmis 21).

22 Ligesom den automatiske fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 15, nr. 1, når der er tale om eksporttransaktioner, udelukkende finder anvendelse på den endelige levering af goder, der afsendes eller transporteres af sælgeren eller for dennes regning uden for Fællesskabet, finder fritagelsen efter artikel 15, nr. 4, alene anvendelse på levering af goder til den virksomhed, der selv anvender goderne til skibsproviantering, og fritagelsen kan således ikke udvides til at omfatte levering af goder i et forudgående handelsled (jf. i denne retning Velker International Oil Company-dommen, præmis 22).

23 Udvidelsen af afgiftsfritagelsen til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af goderne til skibsproviantering, ville nemlig kræve, at medlemsstaterne indfører en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af de med afgiftsfritagelse leverede goder. En sådan ordning ville skabe komplikationer for staterne og de berørte virksomheder, som er uforenelige med »en korrekt og enkel anvendelse af [...] fritagelser«, jf. sjette direktivs artikel 15, første afsnit (jf. i denne retning Velker International Oil Company-dommen, præmis 24).

24 Som generaladvokaten har anført i punkt 28 i forslaget til afgørelse kan disse præmisser også overføres til fritagelse for tjenesteydelser i henhold til sjette direktivs artikel 15, nr. 8. Det følger heraf, at afgiftsfritagelsen i henhold til denne bestemmelse, for at sikre en sammenhængende anvendelse af hele sjette direktiv, kun gælder for tjenesteydelser, der leveres direkte til rederiet, og således ikke kan udvides til at omfatte levering af goder i et forudgående handelsled.

25 Herefter skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 15, nr. 8, skal fortolkes således, at afgiftsfritagelsen i denne bestemmelse omfatter tjenesteydelser, der leveres direkte til rederiet for at dække et umiddelbart behov på søgående fartøjer.

Det tredje spørgsmål

26 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en national afgiftsmyndigheds forvaltningsakt, hvorved en afgiftspligtig gives tilladelse til ikke at vælte moms over på sin medkontrahent, i henhold til de fællesskabsregler og principper, som gælder for moms, selv om den pågældende forvaltningsakt var ulovlig, kan skabe en berettiget forventning hos den afgiftspligtige, der er til hinder for at inddrive afgiften med tilbagevirkende kraft.

27 Kommissionen finder, at princippet om den berettigede forventning er til hinder for, at der med tilbagevirkende kraft opkræves moms, som den afgiftspligtige i de omhandlede afgiftsår ikke har væltet over på sin medkontrahent, og som han ikke har betalt til afgiftsmyndigheden, når myndighedens handlemåde gennem flere år har bibragt den afgiftspligtige den berettigede opfattelse, at han ikke var forpligtet til

at overvælte afgiften. Under den mundtlige forhandling har Kommissionen imidlertid tilføjet, at den omstændighed, at oplysningerne ikke blev givet af den kompetente afgiftsmyndighed, eventuelt kan føre til en anden bedømmelse.

28 Den græske regering finder derimod, at de fællesskabsretlige regler om moms ikke er til hinder for, at der med tilbagevirkende kraft opkræves en afgift, som ikke er blevet betalt til afgiftsmyndigheden, fordi den afgiftspligtige havde den opfattelse, at han ikke var forpligtet til at overvælte afgiften, når denne opfattelse skyldes en fortolkning af de relevante lovbestemmelser, som en afgiftsmyndighed har oplyst om på den afgiftspligtiges anmodning, navnlig når myndigheden ikke havde kompetence til at besvare denne anmodning.

29 Den italienske regering finder, at en korrekt afvejning mellem retssikkerhedsprincippet og en beskyttelse af den berettigede forventning, samt nødvendigheden af at overholde de fællesskabsretlige regler på momsområdet, må føre til det resultat, at den græske stat ikke kan idømme nogen straf eller kræve betaling af renter i hovedsagerne, men at den omhandlede afgift ikke desto mindre kan kræves betalt.

30 Det fremgår af forelæggelsesafgørelserne, at sagerne vedrører midlertidige beslutninger truffet af den kompetente afgiftsmyndighed den 5. juni 1997 om opgørelse af moms for årene 1994 (sag C-183/04), 1995 (sag C-182/04) og 1996 (sag C-181/04), hvis virkning var at tilbagekalde et dokument om fritagelse for nævnte afgift, der tidligere var blevet udstedt af Piræus' skattemyndighed.

31 Herved bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis er princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet en del af Fællesskabets retsorden. De skal derfor overholdes af fællesskabsinstitutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem (jf. navnlig dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 26, og af 26.4.2005, sag C-376/02, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 3445, præmis 32). Det følger heraf, at de nationale myndigheder er forpligtet til at overholde princippet om de erhvervsdrivendes berettigede forventning.

32 Hvad angår princippet om beskyttelse af den berettigede forventning hos adressaten for en begunstigende forvaltningsakt skal det først undersøges, om de administrative myndigheders handlemåde har skabt en rimelig forventning hos den forudseende og påpasselige erhvervsdrivende (jf. i denne retning dom af 10.12.1975, forenede sager 95/74-98/74, 15/75 og 100/75, Union nationale des coopératives agricoles de céréales m.fl. mod Kommissionen og Rådet, Sml. s. 1615, præmis 43-45, og af 1.2.1978, sag 78/77, Lührs, Sml. s. 169, præmis 6). Hvis dette spørgsmål kan besvares bekræftende, må det herefter vurderes, om denne forventning var berettiget.

33 Som det er blevet redegjort for i forelæggelsesafgørelserne, rettede Elmeka i det foreliggende tilfælde en forespørgsel til Piræus' skattemyndighed for at få oplyst, om selskabet i forbindelse med levering af forsyninger til skibe var fritaget for moms i henhold til artikel 22 i lov nr. 1642/1986 og — i bekræftende fald — efter hvilken procedure. Den pågældende myndighed besvarede forespørgslen med, at konnossementerne var fritaget for moms i henhold til artikel 22, litra c) og d).

34 Desuden bemærkes, at den græske regering både i sit skriftlige indlæg og under de mundtlige forhandlinger har oplyst, at der i national ret findes en udtrykkelig

bestemmelse, som udpeger den nationale myndighed, der har kompetence til at besvare forespørgsler fra borgerne vedrørende juridiske problemer på skatte- og afgiftsområdet.

35 I denne forbindelse tilkommer det den nationale ret at efterprøve, om Elmeka, hvis formål er drift af et tankskib, der udfører transporter af olieprodukter for forskellige befragteres regning, med rimelighed kunne formode, at Piræus' skattemyndighed havde kompetence til at udtale sig om anvendelsen af afgiftsfritagelsen på selskabets virksomhed.

36 Henset til det anførte skal det tredje spørgsmål besvares med, at inden for rammerne af det fælles momssystem er de nationale afgiftsmyndigheder forpligtet til at overholde princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om den afgiftspligtige på grundlag af omstændighederne i hovedsagerne med rimelighed kunne formode, at den omhandlede beslutning blev truffet af en kompetent myndighed.

Sagsomkostninger

37 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 15, nr. 4, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992, og som artikel 15, nr. 5, henviser til, finder ikke kun anvendelse på fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring, men også på fartøjer, der benyttes til sejlads i rum sø i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed.**

2) **Artikel 15, nr. 8, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at afgiftsfritagelsen i denne bestemmelse omfatter tjenesteydelser, der leveres direkte til rederiet for at dække et umiddelbart behov på søgående fartøjer.**

3) **Inden for rammerne af det fælles merværdiafgiftssystem er de nationale afgiftsmyndigheder forpligtet til at overholde princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om den afgiftspligtige på grundlag af omstændighederne i hovedsagerne med rimelighed kunne formode, at den omhandlede beslutning blev truffet af en kompetent myndighed.**

Underskrifter