FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 1. december 2005 [1]

I — Indledning

1. I denne anmodning om præjudiciel afgørelse anmoder den græske Symvulio tis Epikratias (Øverste Forvaltningsret) Domstolen om en fortolkning af artikel 15 i sjette momsdirektiv [2] (herefter »sjette direktiv«) vedrørende afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner og dermed ligestillede transaktioner samt for international transport med hensyn til fragtrater for brændstof til forsyning af skibe i rum sø. Desuden ønsker nævnte ret, såfremt afgiftsfritagelsen ikke kan anvendes, oplyst, hvorvidt skattemyndighedernes adfærd ifølge princippet om beskyttelse af den berettigede forventning kan danne grundlag for en berettiget forventning hos den afgiftspligtige, som er til hinder for, at der beregnes moms med tilbagevirkende kraft.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

2. Artikel 15 i sjette direktiv lyder i uddrag som følger:

»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; [...]«

B — *Nationale regler*

3. Artikel 22 i lov nr. 1642/1986, som gennemfører sjette direktiv i græsk lovgivning, bestemte i den periode, den foreliggende retstvist drejer sig om, i uddrag følgende:

»1) 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. Befragtning af turistfartøjer til erhvervsformål omhandlet i lov 438/1976 (FEK 256 A1) er fritaget, for så vidt som disse under sejladsen også anløber havne uden for Grækenland [...] De bestemmelser under dette litra, som vedrører fartøjer omhandlet i lov 438/1976, finder ligeledes anvendelse for øvrige erhvervsfartøjer«.

[...]

III — Sagens omstændigheder, retsforhandlingerne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

4. Rederiet Elmeka (herefter »Elmeka«) driver et eget tankskib, hvormed det udfører indenlandsk transport af olieprodukter for regning af forskellige befragtere, som forhandler flydende brændstoffer.

5. Ved den afgiftsmæssige kontrol af virksomhedens bøger og bilag for årene 1994, 1995 og 1996 konstaterede de kompetente nationale myndigheder, at der blandt befragterne og leverandørerne var et selskab ved navn OCEANIC INTERNATIONAL BUNKERING S.A., med hjemsted i Panama, hvis formål var at handle med olieprodukter og smøremidler. Myndighederne fastslog endvidere, at Elmeka ikke havde opkrævet merværdiafgift hos det ovennævnte selskab på den bruttofragtpris, som var blevet betalt for

ladningen, når det havde udført transport af olieprodukter til forsyning af fartøjer i indlandet, med den begrundelse, at disse transaktioner var fritaget for moms.

6. Ved skrivelse af 21. juni 1994 havde Elmeka forespurgt Piræus' skattemyndighed for skibe, om selskabet ved leveringen af brændstof — fra raffinaderierne på reden ud for Piræus havn — til skibe, der foretager sejlads til udlandet, i henhold til loven var forpligtet til at lægge merværdiafgift på det konnossement (fragtbrev), som ville blive udstedt til selskabet Oceanic International Bunkering, eller om det var fritaget i henhold til nr. lov 1642/1986, og — i bekræftende tilfælde — efter hvilken procedure. Ved skrivelse af 24. juni 1994 svarede ovennævnte myndighed, at det pågældende konnossement var fritaget for moms.

7. Med den begrundelse, at ophævelsen af momsfritagelsen for transportører af olieprodukter med virkning fra 1. januar 1993 havde gjort Elmekas tjenesteydelser momspligtige, eftersom de foregik i indlandet, traf den kompetente skattemyndighed den 5. juni 1997 afgørelser vedrørende de omhandlede skatteår, dvs. fra 1. januar til 31. december 1994 (sag C-183/04), fra 1. januar til 31. december 1995 (sag C-182/04) og fra 1. januar til 31. december 1996 (sag C-181/04); ved disse afgørelser blev Emelka pålagt at betale differencen i afgiftsbeløbet, en tillægsafgift for hvert af de pågældende skatteår på grund af de unøjagtige angivelser, selskabet havde givet, samt en bøde.

8. Emelka påklagede disse afgørelser først til Diikitiko Protodikio Peiraios (Piræus' forvaltningsret i første instans), men fik ikke medhold. Selskabet appellerede derpå dommen til Diikitiko Efetio Peiraios (Piræus' forvaltningsret i anden instans), som delvist annullerede førsteinstans dommen. Dommen i anden instans byggede på den principielle antagelse, at når der hos den afgiftspligtige som følge af forvaltningens adfærd, som var kommet til udtryk i positive handlinger, gennem lang tid er skabt en fast og efter almindelig erfaring berettiget forventning om, at han ikke er underlagt momspligt, således at han ikke skal opkræve momsen hos forbrugeren, er det ikke tilladt at pålægge afgift med tilbagevirkende kraft, såfremt den berørte virksomheds økonomiske stabilitet kan blive truet heraf. Sagsøgeren havde dog ikke påvist risikoen for sit økonomiske sammenbrud. Endvidere bestemte Diikitiko Efetio, at momsfritagelsen kun kunne anvendes på leverancer af brændstof, der udføres direkte af leverandøren, men ikke på transport udført for leverandørens regning af transportører som sagsøgeren. Diikitiko Efetio fastslog derfor, at Emelka med rette skulle betale det skyldige hovedafgiftsbeløb, men derimod ikke tillægsafgiften og bøden, da selskabet udelukkende havde fulgt skattemyndighedernes anvisninger.

9. Emelka påklagede denne dom til Symvulio tis Epikratias. Inden for rammerne af denne sag har Symvulio tis Epikratias ved kendelse af 3. marts 2004, indleveret til Domstolens Justitskontor den 19. april 2004, anmodet Domstolen for de Europæiske Fællesskaber om at besvare følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Vedrører artikel 15, nr. 4, litra a), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (Rådets direktiv 77/388/EØF), 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 merværdiafgift, 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?«

IV — Det første spørgsmål

10. For at kunne afgøre, om de omhandlede fragtrater for transport af brændstof falder ind under afgiftsfritagelserne i nr. 5 eller nr. 8 i artikel 15 i sjette direktiv, ønsker den forelæggende ret med sit første spørgsmål i det væsentlige oplyst, om kriteriet benyttelse »i rum sø«, der er anført i artikel 15, nr. 4, litra a), i sjette direktiv — som begge de

førnævnte numre henviser til — kun vedrører de skibe, som mod betaling udfører passagerbefordring, eller om det også gælder for de i samme bestemmelse nævnte skibe, der benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed.

A — *Parternes hovedanbringender*

11. *Kommissionen* er af den opfattelse, at bestemmelserne i artikel 15, nr. 4, litra a), i sjette direktiv kun vedrører skibe, for så vidt de benyttes til passagerbefordring, handels-, industri- eller fiskerivirksomhed i rum sø. Kriterierne skal således anvendes kumulativt på alle de pågældende skibe.

12. Den *græske regering* deler denne opfattelse.

13. Den *italienske regering* mener derimod, at bestemmelserne i artikel 15, nr. 4, litra a), i sjette direktiv skal fortolkes således, at fritagelsen på den ene side vedrører skibe, som mod betaling udfører passagerbefordring i rum sø, og på den anden side skibe, som benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed.

B — *Vurdering*

14. Som Kommissionen i sit indlæg har anført, fremgår det af et flertal af sprogudgavnerne af artikel 15, nr. 4, litra a), at det ifølge denne bestemmelse kun er de skibe, som både benyttes i rum sø og til passagerbefordring mod betaling, til handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, der falder ind under fritagelsen. Men visse sprogversioner giver også mulighed for bl.a. den fortolkning, at kun skibe, som udfører passagerbefordring, tillige skal benyttes i rum sø for at være omfattet af fritagelsen, således at sammenligningen af de forskellige sprogudgaver eller fortolkningen på grundlag af ordlyden ikke fører til noget entydigt resultat.

15. Sammenhængen og formålet med den omhandlede bestemmelse [3] taler imidlertid for, at kriteriet benyttelse i rum sø omfatter alle de arter af skibe, der er nævnt i denne bestemmelse.

3 — Jf. dom af 24.2.2000, sag C-434/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1129, præmis 22, og af 27.3.1990, sag C-372/88, Cricket St. Thomas, Sml. I, s. 1345, præmis 19.

16. For det første skal jeg påpege, at der i artikel 15, nr. 4, litra b), særligt er fastsat fritagelse for skibe, der anvendes til kystfiskeri. Som den græske regering korrekt har anført, ville denne bestemmelse være overflødig, hvis kriteriet sejlads »i rum sø« udelukkende vedrørte passagerbefordring, og alle de skibe, der anvendes til fiskeri, allerede på grundlag af artikel 15, stk. 4, litra a), ville være fritaget for moms.

17. For det andet bekræftes denne fortolkning også af hensigten og formålet med den omhandlede afgiftsfritagelse. Overskriften til artikel 15 (»Afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner og dermed ligestillede transaktioner samt for international transport«) viser nemlig, at bestemmelserne i artikel 15 i sjette direktiv generelt tager sigte på at momsfritage leverancer og tjenesteydelser til skibe og luftfartøjer, der anvendes i international transport [4].

18. Såfremt kriteriet »i rum sø« kun skulle gælde for skibe til passagerbefordring, ville fritagelsen uden dette kriterium derudover omfatte et stort antal skibe, som aldrig forlader medlemsstatens område, eksempelvis både skibe, som ganske vist anvendes på havet, men kun med henblik på kystsejlads eller til fiskeri i den pågældende medlemsstats økonomiske zone, og skibe, der udelukkende anvendes i indenrigstrafikken i erhvervsmæssigt øjemed eller til fiskeri på indre vandveje og i floder.

19. En fortolkning, hvorefter artikel 15, nr. 4, litra a), ikke kun omfatter skibe, der anvendes i rum sø, ville i øvrigt efter min opfattelse heller ikke være i overensstemmelse med den faste retspraksis, ifølge hvilken fritagelse for moms skal fortolkes snævert, da den udgør en undtagelse fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af 6enhver tjenesteydelse, der mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person [5].

20. Herefter foreslår jeg at besvare det første spørgsmål således, at artikel 15, nr. 4, litra a), i sjette direktiv, som artikel 15, nr. 5, henviser til, kun omfatter skibe, der anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i

4 — Kommissionen har bekræftet dette i et senere forslag til en mere præcis fællesskabsregulering af merværdiafgiften for forsyninger til forbrug om bord i skibe, luftfartøjer og internationale tog: se forslag af 23.1.1980 til Rådets direktiv vedrørende moms- og punktafgiftsordning for forsyninger til forbrug om bord i skibe, luftfartøjer og internationale tog, EFT C 31, s. 10. I begrundelsen til forslaget hedder det, at sjette direktiv »i artikel 15 [indeholder] bestemmelser om afgiftsfritagelser på visse betingelser for levering af varer til forbrug om bord i sø- og luftfartøjer i udenrigstrafik «.

5 — Dom af 20.11.2003, sag C-212/01, Unterpertinger, Sml. I, s. 13859, præmis 34, af 10.9.2002, sag C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 28, af 5.6.1997, sag C-2/95, Sparekassernes Datacenter, Sml. I, s. 3017, præmis 20, og af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13.

forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed.

21. Afslutningsvis skal jeg bemærke, at det tilkommer den nationale ret i lyset af dette svar at undersøge, om reglerne i græsk lovgivning vedrørende kategorien af skibe, som vedrører befragtning, opfylder kravene i sjette direktiv.

V — Det andet spørgsmål

22. Med det andet spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 15, nr. 8, forudsætter, at tjenesteydelsen leveres direkte til rederiet for det fartøj, der sejler i rum sø, eller om tjenesteydelsen også kan leveres til tredjemand, såfremt den i den sidste ende er bestemt til direkte forsyning af skibet.

A — *Parternes hovedanbringender*

23. *Kommissionen*, lige som også *den græske regering* og *den italienske regering*, er af den opfattelse, at tjenesteydelsen skal leveres direkte til rederiet for at være fritaget for moms i henhold til artikel 15, nr. 8, i sjette direktiv.

B — *Vurdering*

24. Jeg skal først henvise til den i denne sag relevante transaktion, nemlig Elmekas transport af brændstof til forsyning af skibe for befragteren/leverandøren Oceanic International Bunkering, som sælger brændstoffet til rederierne for de pågældende skibe. Elmeka præsterer således ikke sine tjenesteydelser direkte til de sidstnævnte, men til befragteren/leverandøren, som leverer brændstoffet til rederierne inden for rammerne af en afgiftsfritaget leverance i henhold til artikel 15, stk. 4, litra a), i sjette direktiv, for så vidt alle betingelser for en sådan fritagelse er opfyldt.

25. Som parterne i denne sag har anført, fastslog Domstolen i sagen Velker, at afgiftsfritagelserne i artikel 15, nr. 4, for levering af goder til skibsproviantering skal forstås således, at de kun gælder for levering af goder til et rederi, der anvender disse goder til skibsproviantering, og således ikke kan udvides til at omfatte levering af goder i et forudgående handelsled [6].

6 — Dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker, Sml. I, s. 2561, præmis 22 og 30.

26. I domsbegrundelsen henviste Domstolen for det første til den påbudte strenge fortolkning, der navnlig gælder, når der er tale om en undtagelse fra reglen om, at der skal opkræves afgift af transaktioner »i indlandet« [7]. Endvidere fastslog den, at de transaktioner, der er anført i artikel 15, nr. 4, er fritaget for afgift, fordi de ligestilles med udførsel, ved hvilken afgiftsfritagelsen i artikel 15, nr. 1, kun finder anvendelse på den endelige levering af goder, der eksporteres af sælgeren eller for dennes regning [8].

27. Endelig skal jeg henvise til Domstolens følgende overvejelser i denne dom: »Udvidelsen af afgiftsfritagelsen til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af goderne til skibsproviantering, ville kræve, at medlemsstaterne indfører en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af de med afgiftsfritagelse leverede goder. En sådan ordning ville ikke medføre administrative lettelser, men tværtimod 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« [9].

28. Efter min opfattelse kan de overvejelser, der ligger til grund for denne dom, også overføres til fritagelse for tjenesteydelser i henhold til artikel 15, nr. 8. Jeg kan ikke indse, hvorfor der i denne sag med hensyn til afgiftsfritagelsen skal sondres mellem levering af goder og præstation af tjenesteydelser — i begge tilfælde til fartøjer i rum sø.

29. I lyset af Velker-dommen er det derfor min opfattelse, at også tjenesteydelser analogt med levering af goder til forsyning af skibe i rum sø, der reguleres i artikel 15, nr. 4, skal leveres direkte til skibets rederi for at kunne falde ind under afgiftsfritagelsen i artikel 15, nr. 8.

30. Herefter foreslår jeg at besvare det andet spørgsmål således, at afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 15, nr. 8, i sjette direktiv forudsætter, at tjenesteydelsen leveres direkte til rederiet.

VI — Det tredje spørgsmål

31. Det tredje spørgsmål drejer sig i det væsentlige om, hvorvidt Fællesskabets

7 — Se dommens præmis 19 og 20.
8 — Se dommens præmis 21 og 22.
9 — Se dommens præmis 24.

bestemmelser og principper i momsretten, især princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet, er til hinder for en afgiftsfastsættelse med tilbagevirkende kraft under hensyntagen til omstændighederne i hovedsagen.

A — *Parternes hovedanbringender*

32. *Kommissionen* har hertil anført, at Domstolens faste praksis med hensyn til tilbagekaldelse af begunstigende administrative afgørelser såvel som den relevante retspraksis vedrørende beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhed på momsområdet taler for en anvendelse i denne sag af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning til beskyttelse af den afgiftspligtige. Under den mundtlige forhandling tilføjede Kommissionen imidlertid, at den omstændighed, som den græske regering først fremlagde i sine skriftlige bemærkninger til den præjudicielle forespørgsel, at oplysningerne til Elmeka om afgiftsfritagelse ikke var blevet givet af den kompetente myndighed, eventuelt kunne føre til en anden bedømmelse.

33. Den *græskeregering* har lagt til grund, at spørgsmålet om, hvorvidt princippet om beskyttelse af den berettigede forventning kan anvendes, må bedømmes på grundlag af en afvejning mellem på den ene side eksistensen af en beskyttelsesværdig forventning og på den anden side legalitetsprincippet. De fællesskabsretlige momsordninger er i denne sag ikke til hinder for en opkrævning af moms med tilbagevirkende kraft, idet den forventning, som den afgiftspligtige har gjort gældende, bl.a. hidrører fra, at de problematiske oplysninger blev givet af en skattemyndighed, som efter loven ikke var kompetent til at besvare sagsøgerens forespørgsel.

34. Den *italienske regering* har anført, at hvis man tager hensyn til Domstolens praksis, især dommen i Gemeente Leusden-sagen [10], må en afvejning mellem på den ene side retssikkerhedsprincipperne og beskyttelsen af den berettigede forventning og på den anden side nødvendigheden af at overholde de fællesskabsretlige momsregler føre til, at medlemsstaten kan opkræve selve afgiften, men ikke nogen bøde eller renter.

B — *Vurdering*

35. Indledningsvis skal jeg bemærke, at gennemførelsen af fællesskabsregler i princippet foregår efter de formelle og materielle bestemmelser i den nationale lovgivning, dog kun inden for de af fællesskabsretten

10 — Dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337.

afstukne grænser, herunder dennes almindelige principper [11].

36. Dette gælder også for de nationale myndigheders fastsættelse og opkrævning af moms. Sjette direktiv indeholder ikke nogen regler om afgiftsfastsættelse med tilbagevirkende kraft som sådan, således som det er tilfældet i denne sag. Den nationale ret ønsker oplyst, om og i hvilket omfang en sådan afgiftsfastsættelse er lovlig, især når der tages hensyn til det forhold, at der ved en oplysning fra skattemyndighederne er skabt en forventning om afgiftsfritagelse hos den afgiftspligtige.

37. Jeg skal her for det første fastslå, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ifølge fast retspraksis indgår i Fællesskabets retsorden og derfor skal respekteres både af Fællesskabets organer og af medlemsstaterne i forbindelse med gennemførelsen af fællesskabsordninger — og af enhver national myndighed, der har til opgave at håndhæve fællesskabsretten [12].

38. Deraf har Domstolen for det første udledt, at det må anses for lovligt, når nationale regler f.eks. på et område som tilbagesøgning af uberettiget udbetalt fællesskabsstøtte beskytter den berettigede forventning og retssikkerheden. Men de nationale regler må ikke føre til, at det i praksis bliver umuligt eller unødigt svært at gennemføre fællesskabsreglerne, og den nationale lovgivning skal anvendes uden forskelsbehandling sammenholdt med de procedurer, hvor der træffes afgørelser om lignende rent nationale tvister. Desuden skal der i fuldt omfang tages hensyn til Fællesskabets interesse [13].

39. For det andet har Domstolen i en række domme bedømt nationale foranstaltninger, særligt på merværdiafgiftsområdet, direkte ud fra principperne om den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet [14].

40. Domstolen har eksempelvis fastslået, at egenskaben af afgiftspligtig, når den én gang er tildelt, ikke kan tilbagekaldes med tilbagevirkende gyldighed, bortset fra tilfælde af svig eller misbrug, uden at der vil ske en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af

11 — Dom af 9.10.2001, forenede sager C-80/99, C-81/99 og C-82/99, Flemmer m.fl., Sml. I, s. 7211, præmis 55, og af 21.9.1983, forenede sager 205/82-215/82, Deutsche Milchkontor m.fl., Sml. s. 2633, præmis 17.

12 — Se bl.a. i denne retning dom af 26.4.1988, sag 316/86, Krücken, Sml. s. 2213, præmis 22, af 1.4.1993, forenede sager C-31/91 — C-44/91, Lageder m.fl., Sml. I, s. 1761, præmis 33, af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 26, og af 8.6.2000, sag C-396/98, Schloßstraße, Sml. I, s. 4279, præmis 44.

13 — Se bl.a. dom af 20.3.1997, sag C-24/95, Alcan, Sml. I, s. 1591, præmis 24 og 25, samt Deutsche Milchkontor m.fl.-sagen nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 30-32.

14 — Se bl.a. dom af 26.4.2005, sag C-376/02, Stichting »Goed Wonen«, Sml. I, s. 3445, præmis 34, Gemeente Leusden-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 69, Schloßstraße-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 44, og Belgocodex-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 26.

den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet, da den afgiftspligtige ellers med tilbagevirkende kraft ville blive frataget retten til at fradrage momsen for de af ham afholdte investeringsomkostninger [15].

41. I disse sager drejede det sig imidlertid om spørgsmålet om, hvorvidt nationale forskrifter eller ændringer heraf kan danne grundlag for en beskyttelsesværdig berettiget forventning [16]. Men i denne sag er spørgsmålet, om og i hvilket omfang en forkert oplysning fra skattemyndighedernes side kan danne grundlag for en sådan berettiget forventning.

42. Efter min opfattelse er der i princippet intet, der taler imod, at også en administrativ handling kan danne grundlag for en berettiget forventning, som skal beskyttes af fællesskabsretten, idet princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, som tidligere nævnt [17], ifølge Domstolens praksis skal respekteres af enhver myndighed, der har til opgave at håndhæve fællesskabsretten. Men Domstolen har også, som jeg ligeledes har anført [18], ved at lægge anvendeligheden af det fællesskabsretlige princip om den berettigede forventning til grund anerkendt den principielle lovlighed af nationale regler til beskyttelse af den berettigede forventning i forbindelse med tilbagesøgning af uberettiget udbetalt støtte. Den situation, der muligvis kan danne grundlag for en berettiget forventning, skabes i støttesager da også typisk ved handlinger fra statsadministrationens side.

43. På den anden side har Domstolen fastslået i en række domme, som ligeledes angår fejl eller fejltagelser begået af nationale tjenestesteder eller myndigheder ved anvendelsen af fællesskabsretten, at »en praksis i en medlemsstat, der ikke er i overensstemmelse med fællesskabsreglerne, ikke kan danne grundlag for en berettiget forventning hos den erhvervsdrivende, der var begunstiget af den således opståede situation« [19].

44. Det er imidlertid min opfattelse, at det heller ikke af denne retspraksis kan udledes, at der i en sag som den foreliggende ikke kan foreligge en beskyttelsesværdig berettiget forventning.

45. Denne praksis bygger nemlig snarere på den opfattelse, at en praksis i en medlemsstat, der strider »[mod] en præcis bestemmelse i en fællesskabsretsakt« [20], ikke via

15 — Dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 34-38.

16 — Jf. dom i Schloßstraße-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 45.

17 — Se ovenfor punkt 37.

18 — Se ovenfor punkt 38.

19 — Se dom i Lageder-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 34, dom af 16.11.1983, sag 188/82, Thyssen, Sml. s. 3721, og af 15.12.1982, sag 5/82, Maizena, Sml. s. 4601, præmis 22.

20 — Se udtrykkeligt herom dom i Lageder-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 35, og i Krücken-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 24.

principippet om beskyttelse af den berettigede forventning i den sidste ende må føre til, at den omhandlede fællesskabsordning ikke bliver gennemført. Der skal her også tages hensyn til den almene interesse på områder som støtteordninger, eksportrestitutioner eller Fællesskabets egne indtægter, områder, hvor medlemsstaterne undertiden ikke har nogen naturlig egeninteresse i en korrekt anvendelse af de pågældende fællesskabsbestemmelser. På baggrund heraf skal det ved en snæver anvendelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning forhindres, at medlemsstaterne kan lægge hindringer i vejen for en fuldstændig anvendelse af fællesskabsretten over for den erhvervsdrivende.

46. Situationen med hensyn til opkrævning af moms forekommer mig at skulle bedømmes noget anderledes, da opkrævningen primært sker i medlemsstaternes interesse. Her består der vel i langt ringere omfang fare for, at en medlemsstat gennem sin egen fællesskabsstridige praksis hindrer en fuldstændig gennemførelse af fællesskabsretten til gavn for en erhvervsdrivende og til skade for Fællesskabet. I denne sammenhæng træder langt snarere spørgsmålet om retsbeskyttelse af den erhvervsdrivende mod medlemsstatens administrative handlinger ved gennemførelsen af fællesskabsretten i forgrunden, og jeg kan ikke indse, hvorfor en erhvervsdrivende ikke skulle kunne påberåbe sig det fællesskabsretlige princip om beskyttelse af den berettigede forventning over for myndighederne i medlemsstaten.

47. Det er derfor min opfattelse, at sjette direktiv, fortolket i lyset af princippet om den berettigede forventning, afgjort kan være til hinder for en afgiftsfastsættelse med tilbagevirkende kraft, såfremt et ukorrekt svar fra de nationale skattemyndigheders side har dannet grundlag for en berettiget forventning hos den afgiftspligtige.

48. Dog er det ifølge Domstolens praksis vedrørende princippet om den berettigede forventning en forudsætning, at den afgiftspligtige var i god tro for så vidt angår afgiftsfritagelsen [21].

49. I denne sag er der efter min opfattelse i denne henseende to aspekter, som er af særlig betydning, nemlig for det første muligheden for at erkende det fejlagtige ved oplysningerne om afgiften, og for det andet selve den administrative handlings egnethed til at danne grundlag for, at den afgiftspligtige var i god tro med hensyn til afgiftsfritagelsen.

50. Hvad angår muligheden for at erkende det fejlagtige ved oplysningerne om afgiften, skal jeg bemærke, at Domstolen ganske vist inden for statsstøtteområdet stiller høje krav til den enkelte erhvervsdrivende med hensyn til beskyttelse af den berettigede forventning,

21 — Jf. bl.a. dom af 16.7.1998, sag C-298/96, Ölmühle Hamburg, Sml. I, s. 4767, præmis 29, og af 19.9.2002, sag C-336/00, Huber, Sml. I, s. 7699, præmis 59.

idet den erhvervsdrivende kun lovligt kan stole på, at den støtte, han modtager, er retmæssig, hvis støtten er ydet under iagttagelse af den i artikel 88 EF foreskrevne procedure. Domstolen tager her udgangspunkt i »en påpasselig erhvervsdrivende«, som »normalt må være i stand til at forvisse sig om, at denne procedure er blevet fulgt« [22]. Imidlertid behandler Domstolen her et aspekt af proceduren ved statsstøtte, som er klart forståelig, mens det i denne sag drejer sig om, hvorvidt afgiftsfritagelsen er retmæssig, dvs. om et materielt aspekt, som den pågældende virksomhed næppe er i stand til at »at forvisse sig om« rigtigheden af [23].

51. Jeg skal herved desuden bemærke, at den omtvistede afgiftsfritagelse, hvilket klart fremgår af besvarelsen af de to første spørgsmål, i princippet tillader flere fortolkninger, og at de relevante bestemmelser i sjette direktiv efter min mening ikke er så »klare«, at den afgiftspligtige i denne sag ikke i god tro havde kunnet stole på, at oplysningerne fra skattemyndighederne var indholdsmæssigt korrekte.

52. Hvad angår selve den administrative handlings egnethed til at danne grundlag for, at den afgiftspligtige var i god tro med hensyn til afgiftsfritagelsen for hans transaktioner, tilkommer det den nationale ret at undersøge, om det ud fra de konkrete omstændigheder i sagen kan antages, at den afgiftspligtige var i god tro [24].

53. Den omstændighed, som er anført af den græske regering under den mundtlige forhandling, at oplysningerne blev givet af et inkompetent tjenestested under skattemyndighederne, kan kun tale mod den afgiftspligtiges gode tro, såfremt denne inkompetence burde være tydelig for en gennemsnitlig påpasselig erhvervsdrivende, hvilket den nationale ret må bedømme. En fejl begået af myndighederne med hensyn til den interne kompetencefordeling kan nemlig efter min opfattelse ikke uden videre foreholdes den erhvervsdrivende.

54. Desuden ville også en hurtig berigtigelse af fejlen eller en klar meddelelse fra skattemyndighedernes side om den inkompetence hos det tjenestested, der havde givet oplysningerne, tale mod, at den afgiftspligtige var i god tro.

55. Herefter foreslår jeg at besvare det tredje spørgsmål således, at sjette direktiv, når det fortolkes i lyset af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, er til hinder for en afgiftsfastsættelse med tilbagevirkende

22 — Se bl.a. dom af 11.11.2004, forenede sager C-183/02 P og C-187/02 P, Daewoo Electronics og Territorio Histórico de Álava mod Kommissionen, Sml. I, s. 10609, præmis 44, af 20.9.1990, sag C-5/89, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 3437, præmis 14, og Alcan-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 25.

23 — Det ser ud til, at Domstolen ikke altid anlægger samme strenge målestok for kravet til omhu, men tager hensyn til den konkrete art af virksomhed, f.eks. en »normalt opmærksom landbruger«: Se f.eks. dom i Huber-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 58, sidste punkt; jf. også forslag til afgørelse af generaladvokat Alber af 14.3.2002 i samme sag, punkt 119, hvori det hedder, at »der ikke kan stilles samme krav til en landbruger for så vidt angår forpligtelsen til selvstændigt at søge oplysninger som til store erhvervsvirksomheder inden for konkurrenceretten«.

24 — Jf. f.eks. dom i Belgocodex-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 26.

kraft, såfremt oplysninger fra de nationale skattemyndigheder har skabt en berettiget forventning om afgiftsfritagelse for en transaktion som den, hovedsagen drejer sig om. Det påhviler den nationale ret ud fra de konkrete omstændigheder i hovedsagen at fastslå, om der foreligger en sådan berettiget forventning, hvilket forudsætter, at den afgiftspligtige har handlet i god tro. Den inkompetence hos de skattemyndigheder, der har givet de omhandlede forkerte oplysninger, kan kun rejse tvivl om den afgiftspligtiges gode tro, såfremt en gennemsnitlig påpasselig erhvervsdrivende efter den nationale rets vurdering burde have kunnet erkende denne inkompetence. Den afgiftspligtiges gode tro kan desuden også anfægtes på grundlag af omstændigheder såsom en hurtig berigtigelse af fejlen eller en klar meddelelse fra skattemyndighedernes side om inkompetence hos det tjenestested, der havde givet oplysningerne.

VII — Sagsomkostninger

56. De udgifter, der er afholdt af den græske og den italienske regering samt af Kommissionen kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

VIII — Forslag til afgørelse

57. Herefter foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

»1) Artikel 15, nr. 4, litra a), i Rådets sjette momsdirektiv 77/388/EØF, som artikel 15, nr. 5, i samme direktiv henviser til, omfatter kun skibe, som anvendes

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

2) Afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 15, nr. 8, i sjette direktiv forudsætter, at denne tjenesteydelse leveres direkte til rederiet.

3) Sjette direktiv er, når det fortolkes i lyset af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, til hinder for en afgiftsfastsættelse med tilbagevirkende kraft, såfremt oplysninger fra de nationale skattemyndigheder har skabt en berettiget forventning om afgiftsfritagelse for en transaktion som den, hovedsagen drejer sig om. Det påhviler den nationale ret ud fra de konkrete omstændigheder i hovedsagen at fastslå, om der foreligger en sådan berettiget forventning, hvilket forudsætter, at den afgiftspligtige har handlet i god tro. Den inkompetence hos de skattemyndigheder, der har givet de omhandlede forkerte oplysninger, kan kun rejse tvivl om den afgiftspligtiges gode tro, såfremt en gennemsnitlig påpasselig erhvervsdrivende efter den nationale rets vurdering burde have kunnet erkende denne inkompetence. Den afgiftspligtiges gode tro kan desuden også anfægtes på grundlag af omstændigheder såsom en hurtig berigtigelse af fejlen eller en klar meddelelse fra skattemyndighedernes side om inkompetence hos det tjenestested, der havde givet oplysningerne.«