CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
C. STIX-HACKL
van 1 december 2005 [1]

I — Inleiding

1. In de onderhavige prejudiciële procedure verzoekt de Griekse Symvoulio tis Epikrateias het Hof om een uitlegging van artikel 15 van de Zesde btw-richtlijn van de Raad [2] (hierna: „Zesde richtlijn") betreffende de vrijstelling bij uitvoer, voor met uitvoer gelijkgestelde handelingen en voor internationaal vervoer, waar het gaat om vrachtheffingen voor het vervoer van brandstoffen ter bevoorrading van zeeschepen. Voor het geval dat de vrijstelling niet van toepassing is, wenst deze rechter bovendien te vernemen in hoeverre op grond van het vertrouwensbeginsel door de houding van de belastingdienst bij de belastingplichtige een gewettigd vertrouwen kan ontstaan, dat in de weg staat aan de heffing van btw over een voorbije periode.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

II — Rechtskader

A — *De communautaire regeling*

2. Artikel 15 van de Zesde richtlijn bepaalt onder meer het volgende:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

4. de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de navolgende schepen:

a) schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit;

b) reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee of schepen voor de kustvisserij, voor wat laatstgenoemde schepen betreft met uitzondering van scheepsvoorraden;

[...]

5. de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt 4, sub a en b, bedoelde zeeschepen alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen — met inbegrip van uitrusting voor de visserij — die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

[...]

8. andere diensten dan bedoeld in punt 5, welke verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van de daar bedoelde schepen en hun lading;

[...]"

B — *De nationale regeling*

3. Artikel 22 van wet nr. 1642/1986, die de Zesde richtlijn in Grieks recht omzet, bepaalde in de tijdens de relevante periode geldende versie met name:

„1. Worden van de belasting vrijgesteld:

a) de levering en de invoer van schepen die bestemd zijn voor de handelsscheepvaart of voor de visvangst door aan de gewone btw-regeling onderworpen belastingplichtigen, of voor een andere exploitatie, dan wel voor de sloop of voor gebruik door de strijdkrachten en de overheid in het algemeen, de levering en de invoer van reddingsboten en drijvend materieel voor redding en hulpverlening op zee, alsook voorwerpen en materiaal bestemd om vast verbonden te worden met of te worden gebruikt in reddingsboten en drijvend materieel voor redding op zee. Uitge-

sloten zijn schepen voor particulier gebruik, bestemd voor ontspanning of sportbeoefening;

[...]

c) de levering en de invoer van brandstoffen, smeermiddelen, voedselvoorraden en andere goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen, drijvend materieel en luchtvaartuigen die zijn vrijgesteld overeenkomstig de punten a en b. Met betrekking tot schepen en drijvend materieel dat wordt gebruikt voor de handelsscheepvaart in het binnenland of voor een andere exploitatie in het binnenland, alsook voor vissersboten die in de Griekse kustwateren vissen, is de vrijstelling beperkt tot de brandstoffen en smeermiddelen;

d) de bevrachting van schepen en de verhuur van luchtvaartuigen voor het verrichten van belastbare handelingen of vrijgestelde handelingen met recht op aftrek van de voorbelasting. Uitgesloten zijn de bevrachting en de verhuur van schepen of luchtvaartuigen voor particulier gebruik bestemd voor ontspanning of sportbeoefening. De bevrachting van professionele schepen voor toeristische doeleinden in de zin van wet nr. 438/1976 (FEK 256 A') is vrijgesteld, wanneer zij bij hun reizen ook buitenlandse havens aandoen [...]. De bepalingen van dit punt die betrekking hebben op schepen in de zin van wet nr. 438/1976, gelden eveneens voor de andere professionele schepen;

[...]"

III — Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen

4. De vennootschap Elmeka NE (hierna: „Elmeka") exploiteert een eigen tanker waarmee zij in het binnenland petroleumproducten transporteert voor rekening van verschillende bevrachters-leveranciers die in vloeibare brandstoffen handelen.

5. Bij de fiscale controle van de boeken en bescheiden van de onderneming betreffende de belastingjaren 1994, 1995 en 1996 stelden de bevoegde nationale belastingautoriteiten vast dat zich onder de bevrachters-leveranciers de Panamese vennootschap Oceanic International Bunkering SA bevond, die als maatschappelijk doel de handel in petroleumproducten en smeermiddelen had. Zij stelden tevens vast dat Elmeka aan de zojuist genoemde vennootschap geen btw in rekening bracht over de telkens voor de ladingen ontvangen bruto-vrachtprijs voor het ver-

voer van petroleumproducten bestemd voor de bevoorrading van schepen in het binnenland, op grond dat het van deze belasting vrijgestelde transacties betrof.

6. Bij brief van 21 juni 1994 heeft verzoekster aan de voor maritieme zaken bevoegde belastingdienst van Piraeus de vraag gesteld of zij in het kader van de bevoorrading met brandstoffen — uit raffinaderijen op de rede van de haven van Pireaeus — van schepen die naar het buitenland varen, volgens de wet btw in rekening moest brengen over de cognossementen (vrachtbrieven) die zij voor Oceanic International Bunkering uitschreef, dan wel of zij vrijgesteld was krachtens wet nr. 1642/1986, en zo ja, volgens welke procedure. Bij brief van 24 juni 1994 heeft de bovengenoemde dienst geantwoord dat de betrokken cognossementen van btw waren vrijgesteld.

7. Op grond dat na de afschaffing, per 1 januari 1993, van de btw-vrijstelling voor het vervoer van petroleumproducten de door verzoekster verrichte handelingen aan btw waren onderworpen, omdat zij in het binnenland plaatsvonden, hebben de bevoegde belastingautoriteiten voor de betrokken belastingjaren, namelijk van 1 januari tot en met 31 december 1994 (zaak C-183/04), van 1 januari tot en met 31 december 1995 (zaak C-182/04) en van 1 januari tot en met 31 december 1996 (zaak C-181/04), op 5 juni 1997 beschikkingen vastgesteld waarbij verzoekster werd aangeslagen voor het verschil in de verschuldigde hoofdsom en haar een verhoging ervan werd opgelegd wegens onjuiste aangifte voor elk betrokken jaar alsmede een boete.

8. Verzoekster is tegen de litigieuze beschikkingen eerst opgekomen bij de Diokitiko Protodikeio Pireos (administratieve rechtbank van eerste aanleg van Piraeus), die het beroep verwierp. Tegen dit vonnis heeft zij hoger beroep ingesteld bij het Dioikitiko Efeteio Pireos (administratief hof van beroep van Piraeus), dat het vonnis in eerste aanleg gedeeltelijk heeft vernietigd. Het heeft zich daarbij op het principiële standpunt gesteld, dat indien de houding van de administratie, die tot uitdrukking is gekomen in een positieve handelwijze, bij de belastingplichtige een vaste en naar algemene ervaring gewettigde overtuiging heeft doen ontstaan dat hij niet btw-plichtig was, met als gevolg dat hij de btw niet behoefde af te wentelen op de verbruiker, deze belastingplichtige de genoemde belasting niet verschuldigd was, indien de naheffing ervan de economische stabiliteit van de betrokken onderneming in gevaar zou brengen. Verzoekster heeft evenwel niet aangetoond dat haar de financiële ondergang dreigde. Bovendien heeft het Dioikitiko Efeteio beslist dat de btw-vrijstelling alleen gold voor leveringen van brandstoffen die rechtstreeks door de leverancier werden uitgevoerd, maar niet voor het vervoer voor rekening van de leverancier door vervoerders als verzoekster. Bijgevolg heeft het Dioikitiko Efeteio geoordeeld dat verzoekster terecht de hoofdsom van de belastingschuld was verschuldigd, maar niet de verhoging en de boete, omdat verzoekster uitsluitend op aanwijzing van de belastingautoriteiten had gehandeld.

9. Verzoekster heeft tegen dit arrest hogere voorziening ingesteld bij de Symvoulio tis Epikrateias (Raad van State). In het kader van deze procedure verzoekt de verwijzende rechter het Hof bij beschikking van 3 maart 2004, die bij de griffie van het Hof op 19 april 2004 is binnengekomen, om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Betreft artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (richtlijn 77/388/EEG), waarnaar artikel 15, punt 5, van die richtlijn verwijst, de bevrachting van zowel schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, als schepen die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit, of betreft het enkel de bevrachting van schepen voor de vaart op volle zee, zodat in dit tweede geval de regeling van artikel 22, lid 1, sub d, van wet nr. 1642/1986, wat de categorie schepen betreft waarop de bevrachting betrekking heeft, ruimer lijkt dan die van de richtlijn?

2) Is voor de vrijstelling van de belasting krachtens het bepaalde in artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn het verrichten van een dienst ten behoeve van de reder zelf vereist, of wordt de vrijstelling ook verleend voor een dienst ten behoeve van een derde, met als enige voorwaarde dat hij wordt verricht voor de rechtstreekse behoeften van de schepen waarnaar in punt 5 van datzelfde artikel wordt verwezen, dat wil zeggen de schepen bedoeld in punt 4, sub a en b, van dat artikel?

3) Is het volgens de communautaire regels en beginselen die de [btw] beheersen, toegestaan — en zo ja, onder welke voorwaarden — de belasting over een voorbije periode te heffen, wanneer de niet-afwenteling ervan in die periode door de belastingplichtige op zijn medecontractant en dus het niet afdragen van de belasting aan de fiscus, te wijten is aan het vertrouwen van de belastingplichtige dat hij de belasting niet moest afwentelen, en dit vertrouwen werd gewekt door de houding van de belastingdienst?"

IV — De eerste prejudiciële vraag

10. Om vast te stellen of de kwestieuze vrachtheffingen voor het vervoer van brandstof onder de in de punten 5 of 8 van artikel 15 van de Zesde richtlijn voorziene belastingvrijstellingen vallen, wenst de verwijzende rechter om te beginnen met zijn eerste prejudiciële vraag in wezen te vernemen, of het in artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn genoemde bestemmings-

criterium „voor de vaart op volle zee" — waarnaar de genoemde twee punten verwijzen — alleen geldt voor schepen waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, dan wel ook voor de in dat artikel genoemde schepen die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels-, of visserijactiviteit.

A — *Voornaamste argumenten van partijen*

11. De *Commissie* is van mening dat de bepalingen van artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn alleen betrekking hebben op schepen voor zover die bestemd zijn voor de vaart op volle zee voor passagiersvervoer tegen betaling of voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit. Deze criteria moeten derhalve op alle betrokken schepen cumulatief worden toegepast.

12. De *Griekse regering* is het daarmee eens.

13. De *Italiaanse regering* meent daarentegen dat de bepalingen van artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat de vrijstelling enerzijds geldt voor schepen bestemd voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, en anderzijds voor schepen bestemd voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit.

B — *Beoordeling*

14. Zoals de Commissie in haar opmerkingen heeft aangevoerd, tonen weliswaar de meeste taalversies van artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn aan dat op grond van deze bepaling alleen die schepen onder de belastingvrijstelling vallen die zowel op volle zee als voor passagiersvervoer tegen betaling of voor het uitoefenen van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit worden gebruikt, maar kan volgens sommige andere taalversies dat artikel ook onder meer aldus worden uitgelegd dat alleen de schepen waarmee passagiersvervoer plaatsvindt ook voor de vaart op volle zee moeten worden gebruikt om onder deze belastingvrijstelling te vallen, zodat de vergelijking van de verschillende taalversies dan wel de letterlijke uitlegging daarvan geen duidelijk resultaat oplevert.

15. De algemene opzet en het doel van dit artikel [3] pleiten er evenwel voor dat het bestemmingscriterium voor de vaart op volle zee op alle in dit artikel genoemde soorten schepen slaat.

3 — Zie arresten van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk (C-434/97, Jurispr. blz. I-1129, punt 22), en 27 maart 1990, Cricket St. Thomas (C-372/88, Jurispr. blz. I-1345, punt 19).

16. In de eerste plaats zij namelijk erop gewezen dat artikel 15, punt 4, sub b, van de Zesde richtlijn specifiek voorziet in een belastingvrijstelling voor schepen die worden gebruikt voor de kustvisserij. Zoals de Griekse regering terecht aanvoert, zou deze bepaling overbodig zijn wanneer het bestemmingscriterium „voor de vaart op volle zee" uitsluitend betrekking zou hebben op schepen voor passagiersvervoer en derhalve alle schepen die voor de visserij worden gebruikt al op grond van artikel 15, punt 4, sub a, van btw vrijgesteld zouden zijn.

17. In de tweede plaats wordt deze uitlegging echter ook bevestigd door het doel en de strekking van de litigieuze belastingvrijstelling. Uit het kopje van artikel 15 („Vrijstelling bij uitvoer en voor met uitvoer gelijkgestelde handelingen, alsmede voor internationaal vervoer") blijkt namelijk dat de bepalingen van dat artikel van de Zesde richtlijn in het algemeen erop zijn gericht leveringen en dienstverrichtingen aan zeeschepen en luchtvaartuigen die in het internationaal verkeer worden gebruikt, van btw vrij te stellen. [4]

18. Wanneer het bestemmingscriterium „voor de vaart op volle zee" alleen zou worden toegepast op schepen waarmee passagiersvervoer plaatsvindt, zou daarnaast zonder dit criterium een groot aantal schepen onder de vrijstelling vallen die nooit de territoriale wateren verlaten, bijvoorbeeld zowel schepen die weliswaar op zee doch uitsluitend ten behoeve van de kustvaart of voor de visserij in de economische zone van de betrokken lidstaat worden gebruikt, als schepen die uitsluitend nationaal voor industriële activiteiten of de visserij in binnenwateren of rivieren worden gebruikt.

19. Een uitlegging volgens welke niet alleen voor de vaart op volle zee gebruikte schepen onder artikel 15, punt 4, sub a, zouden vallen, zou overigens naar mijn mening ook niet in overeenstemming zijn met de vaste rechtspraak volgens welke btw-vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, daar zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. [5]

20. Ik geef derhalve in overweging op de eerste vraag te antwoorden dat artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn, waarnaar artikel 15, punt 5, van die richtlijn verwijst, alleen van toepassing is op schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die

4 — De Commissie heeft dit bevestigd in een later voorstel voor een meer gedetailleerde communautaire regeling inzake de toepassing van de btw op bevoorradingsproducten van schepen en luchtvaartuigen alsmede van internationale treinen: zie het voorstel voor een richtlijn van de Raad van 23 januari 1980 betreffende de communautaire regeling inzake de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de accijnzen op bevoorradingsproducten van schepen en luchtvaartuigen, zomede van internationale treinen (PB C 31, blz. 10). In de considerans wordt erop gewezen „dat artikel 15 van de Zesde richtlijn [...] bepalingen bevat die de levering van goederen die als bevoorradingsproducten aan boord van in het internationale verkeer gebezigde zeeschepen en luchtvaartuigen worden gebracht, onder bepaalde voorwaarden beogen vrij te stellen".

5 — Arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13); 5 juni 1997, SDC (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 20); 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 28), en 20 november 2003, Unterpertinger (C-212/01, Jurispr. blz. I-13859, punt 34).

worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit.

21. Afsluitend wijs ik er nog op dat het aan de nationale rechter staat om in het licht van dit antwoord na te gaan of de regeling in het Griekse recht wat de categorie schepen betreft waarop de bevrachting betrekking heeft, voldoet aan de vereisten van de Zesde richtlijn.

V — De tweede prejudiciële vraag

22. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de vrijstelling waarin artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn voorziet, vereist dat de dienst wordt verricht ten behoeve van de reder zelf van een in dat artikel bedoeld zeeschip, dan wel of de dienst eveneens ten behoeve van een derde kan worden verricht, voor zover deze dienst uiteindelijk bestemd is voor de rechtstreekse behoeften van dat schip.

A — *Voornaamste argumenten van partijen*

23. De *Commissie* is, evenals de *Griekse* en de *Italiaanse regering*, van mening dat de dienst ten behoeve van de reder zelf moet worden verricht om krachtens artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn van de btw te worden vrijgesteld.

B — *Beoordeling*

24. Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de relevante handeling in casu bestaat in het vervoer door Elmeka van brandstoffen ter bevoorrading van schepen voor de bevrachter-leverancier Oceanic International Bunkering, die de brandstof aan de reders van de betrokken schepen verkoopt. Bijgevolg verricht Elmeka haar dienst niet rechtstreeks ten behoeve van die reders, maar ten behoeve van de bevrachter-leverancier die de brandstof in het kader van een van btw vrijgestelde levering overeenkomstig artikel 15, punt 4, sub a, aan de reders levert, voor zover aan alle voorwaarden voor een dergelijke vrijstelling is voldaan.

25. Zoals partijen in deze procedure hebben uiteengezet, heeft het Hof in de zaak Velker International Oil Company beslist dat de in artikel 15, punt 4, voorziene belastingvrijstelling voor leveringen van goederen, bestemd voor de bevoorrading van schepen, aldus moet worden begrepen dat zij alleen kan gelden voor leveringen van goederen aan een exploitant van schepen die ze voor de bevoorrading van zijn schepen gebruikt, en zij dus niet kan worden uitgebreid tot leveringen van die goederen in een eerdere handelsfase. [6]

6 — Arrest van 26 juni 1990 (C-185/89, Jurispr. blz. I-2561, punten 22 en 30).

26. In de motivering van dit arrest heeft het Hof er om te beginnen op gewezen dat een strikte uitlegging met name dient te worden toegepast wanneer het gaat om vrijstellingen van belasting die afwijken van de regel, dat „in het binnenland" verrichte handelingen aan belasting zijn onderworpen. [7] Bovendien heeft het vastgesteld dat de in artikel 15, punt 4, genoemde handelingen daarom vrijstelling van btw genieten omdat zij worden gelijkgesteld met uitvoerhandelingen, ten aanzien waarvan de in artikel 15, lid 1, voorziene vrijstelling alleen geldt voor de uiteindelijke levering van door of voor rekening van de verkoper uitgevoerde goederen. [8]

27. Ten slotte dien ik te verwijzen naar de volgende overweging van het Hof in dit arrest: „Werd de vrijstelling immers uitgebreid tot de handelsfasen die voorafgaan aan de eindlevering van de goederen aan de scheepsexploitant, dan zouden de lidstaten regelingen moeten treffen om de eindbestemming van de met vrijstelling van belasting geleverde goederen te controleren. Dergelijke regelingen zouden niet tot een administratieve vereenvoudiging leiden, doch integendeel voor de lidstaten en de betrokken handelaren complicaties meebrengen die niet te rijmen zijn met een 'juiste en eenvoudige toepassing van de [...] vrijstellingen', zoals bedoeld in artikel 15, aanhef, van de Zesde richtlijn." [9]

28. Naar mijn mening kunnen de aan dit arrest ten grondslag liggende overwegingen ook worden gebruikt voor de vrijstelling van diensten in de zin van artikel 15, punt 8. Ik kan ook niet inzien waarom in casu met betrekking tot de toepassing van btw-vrijstellingen onderscheid zou moeten worden gemaakt tussen de levering van goederen en het verrichten van diensten, in beide gevallen aan zeeschepen.

29. Gelet op het reeds aangehaalde arrest Velker International Oil Company, ben ik derhalve van mening dat analoog aan het in artikel 15, punt 4, geregelde geval van levering van goederen ter bevoorrading van zeeschepen, ook diensten verricht voor de rechtstreekse behoeften van een aldaar bedoeld zeeschip, rechtstreeks ten behoeve van de reder van dat schip moeten worden verricht om onder de vrijstelling van artikel 15, punt 8, te kunnen vallen.

30. Bijgevolg geef ik in overweging op de tweede prejudiciële vraag te antwoorden dat de belastingvrijstelling van artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn vereist dat de dienst rechtstreeks ten behoeve van de reder wordt verricht.

VI — De derde prejudiciële vraag

31. Met zijn derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen

7 — Zie punten 19 en 20 van het arrest.
8 — Zie punten 21 en 22 van het arrest.
9 — Zie punt 24 van het arrest.

in hoeverre de communautaire regels en beginselen betreffende de btw, inzonderheid het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen en het beginsel van rechtszekerheid, gelet op de feiten van het hoofdgeding, eraan in de weg staan dat alsnog een belastingaanslag voor een voorbije periode wordt opgelegd.

A — *Voornaamste argumenten van partijen*

32. De *Commissie* zet in dit verband uiteen dat de vaste rechtspraak van het Hof inzake de intrekking van begunstigende administratieve handelingen alsmede de relevante rechtspraak betreffende de bescherming van het gewettigd vertrouwen en de rechtszekerheid in het kader van de btw, in casu voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel ter bescherming van de belastingplichtige pleiten. Ter terechtzitting heeft de Commissie daar echter aan toegevoegd dat het feit — dat de Griekse regering pas in haar schriftelijke opmerkingen over de prejudiciële verwijzing heeft aangevoerd — dat de informatie inzake de belastingvrijstelling niet door de bevoegde instantie aan Elmeka werd verstrekt, eventueel tot een ander oordeel zou kunnen leiden.

33. De *Griekse regering* gaat ervan uit dat de toepasselijkheid van het vertrouwensbeginsel moet worden beoordeeld op grond van een afweging tussen het bestaan van een gewettigd vertrouwen enerzijds en het legaliteitsbeginsel anderzijds. De communautaire btw-regelingen staan in casu niet in de weg aan invordering van de btw met terugwerkende kracht, omdat het door de belastingplichtige ingeroepen vertrouwen onder meer kan worden toegeschreven aan het feit dat een instantie van de belastingdienst op verzoek van verzoekster de betrokken informatie heeft verschaft, terwijl zij wettelijk niet bevoegd was om dit verzoek te beantwoorden.

34. De *Italiaanse regering* stelt zich op het standpunt dat, gelet op de rechtspraak van het Hof, met name het arrest Gemeente Leusden en Holin Groep [10], de afweging tussen enerzijds het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel en anderzijds de noodzaak om de communautaire regelingen inzake de btw na te leven, tot de conclusie moet leiden dat de lidstaat weliswaar de btw zelf mag invorderen, maar niet de boete of intresten.

B — *Beoordeling*

35. Bij wijze van inleiding herinner ik eraan dat de uitvoering van gemeenschapsregelingen in beginsel volgens de formele en materiële bepalingen van het nationale recht plaatsvindt, evenwel onder het voorbehoud

10 — Arrest van 29 april 2004 (C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337).

van de door het gemeenschapsrecht, met inbegrip van de algemene beginselen ervan, getrokken grenzen. [11]

36. Dit geldt eveneens voor de vaststelling en de invordering van btw door de nationale autoriteiten. In de Zesde richtlijn is een belastingaanslag achteraf, zoals in casu aan de orde is, als zodanig niet geregeld. De verwijzende rechter wenst te vernemen of respectievelijk in hoeverre een dergelijke belastingaanslag geoorloofd is, met name gelet op het feit dat door een inlichting van de belastingdienst bij de belastingplichtige het vertrouwen is gewekt dat zijn handeling niet wordt belast.

37. In dit verband moet om te beginnen worden vastgesteld dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het vertrouwensbeginsel deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde en uit dien hoofde zowel door de gemeenschapsinstellingen als door de lidstaten bij de uitvoering van gemeenschapsregelingen — dan wel door elke nationale instantie die belast is met de toepassing van het gemeenschapsrecht — in acht moet worden genomen. [12]

38. Daaruit heeft het Hof enerzijds afgeleid dat het geoorloofd moet worden geacht wanneer een nationale regeling het gewettigd vertrouwen en de rechtszekerheid op een gebied als de terugvordering van ten onrechte betaalde communautaire steun beschermt. De nationale regelingen mogen er evenwel niet toe leiden dat de verwezenlijking van de gemeenschapsregeling in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt, en het nationale recht moet zonder discriminatie worden toegepast in vergelijking met de procedures waarin wordt beslist over soortgelijke, zuiver nationale geschillen. Bovendien moet ten volle rekening worden gehouden met het belang van de Gemeenschap. [13]

39. Anderzijds heeft het Hof echter nationale voorschriften, met name nationale regelingen op het gebied van de btw, in een reeks van arresten ook rechtstreeks aan het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel getoetst. [14]

40. Zo heeft het bijvoorbeeld geoordeeld dat de hoedanigheid van belastingplichtige, zodra zij eenmaal is erkend, behalve bij fraude of misbruik niet meer retroactief kan worden ontnomen zonder inbreuk te maken

11 — Arresten van 21 september 1983, Deutsche Milchkontor e.a. (205/82–215/82, Jurispr. blz. 2633, punt 17), en 9 oktober 2001, Flemmer e.a. (C-80/99–C-82/99, Jurispr. blz. I-7211, punt 55).

12 — Zie onder meer in deze zin arresten van 26 april 1988, Krücken (316/86, Jurispr. blz. 2213, punt 22); 1 april 1993, Lageder e.a. (C-31/91–C-44/91, Jurispr. blz. I-1761, punt 33); 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, Jurispr. blz. I-8153, punt 26), en 8 juni 2000, Schloßstraße (C-396/98, Jurispr. blz. I-4279, punt 44).

13 — Zie onder meer arrest van 20 maart 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, Jurispr. blz. I-1591, punten 24 en 25), en arrest Deutsche Milchkontor e.a. (aangehaald in voetnoot 11, punten 30-32).

14 — Zie onder meer arrest van 26 april 2005, „Goed Wonen" (C-376/02, Jurispr. blz. I-3445, punt 34); arresten Gemeente Leusden en Holin Groep (aangehaald in voetnoot 10, punt 69), Schloßstraße (aangehaald in voetnoot 12, punt 44), en Belgocodex (aangehaald in voetnoot 12, punt 26).

op het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel, aangezien anders aan de belastingplichtige met terugwerkende kracht het recht zou worden ontnomen de voorbelasting betreffende zijn investeringsuitgaven af te trekken. [15]

41. In die zaken ging het evenwel om de vraag of nationale wettelijke bepalingen respectievelijk de wijziging daarvan een gewettigd vertrouwen konden scheppen dat moest worden beschermd. [16] In het onderhavige geval is het echter de vraag of en in hoeverre een onjuiste inlichting van de belastingdienst een dergelijk vertrouwen kan doen ontstaan.

42. Naar mijn mening verzet zich in beginsel niets ertegen dat ook op grond van een handelen van de overheid een gemeenschapsrechtelijk te beschermen vertrouwen kan ontstaan, omdat het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen volgens de rechtspraak van het Hof, zoals ik al heb uiteengezet [17], door elk overheidslichaam dat met de uitvoering van het gemeenschapsrecht is belast, in acht moet worden genomen. Ook heeft het Hof, zoals ik eveneens al heb geconstateerd [18], op grond van de toepasbaarheid van het gemeenschapsrechtelijke vertrouwensbeginsel met betrekking tot ten onrechte uitbetaalde staatssteun, de principiële geoorloofdheid van nationale voorschriften inzake de bescherming van het vertrouwen bevestigd. Het element waarop eventueel het vertrouwen kan worden gebaseerd is in gevallen van staatssteun normaliter ook een administratieve handeling.

43. Daarentegen heeft het Hof in een reeks van uitspraken, die eveneens betrekking hebben op vergissingen of fouten van nationale diensten of overheidsinstanties bij de toepassing van het gemeenschapsrecht, geoordeeld dat „een met de gemeenschapsregeling strijdige praktijk van een lidstaat geen gewettigd vertrouwen kan wekken bij de handelaar aan wie de aldus gecreëerde situatie ten goede komt". [19]

44. Ik geloof echter dat ook uit deze rechtspraak niet kan worden afgeleid dat in een geval als het onderhavige geen sprake kan zijn van een gewettigd vertrouwen.

45. Die rechtspraak berust namelijk veeleer op de gedachte dat een nationale praktijk die indruist „tegen een duidelijke bepaling van het gemeenschapsrecht" [20], niet via het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen er tenslotte toe mag leiden dat de betrokken gemeenschapsregeling niet

15 — Arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punten 34-38).

16 — Zie arrest Schloßstraße (aangehaald in voetnoot 12, punt 45).

17 — Zie punt 37 van deze conclusie.

18 — Zie punt 38 van deze conclusie.

19 — Zie arrest Lageder e.a. (aangehaald in voetnoot 12, punt 34), alsmede arresten van 15 december 1982, Maizena (5/82, Jurispr. blz. 4601, punt 22), en 16 november 1983, Thyssen/Commissie (188/82, Jurispr. blz. 3721).

20 — Zie uitdrukkelijk arresten Lageder e.a. (aangehaald in voetnoot 12, punt 35), en Krücken (aangehaald in voetnoot 12, punt 24).

wordt uitgevoerd. Hierbij moet ook rekening worden gehouden met het algemeen belang op gebieden als bijvoorbeeld de staatssteun of de restituties bij uitvoer respectievelijk de eigen middelen van de Gemeenschap, ten aanzien waarvan de lidstaten soms geen enkel evident eigen belang hebben bij de correcte toepassing van de desbetreffende gemeenschapsvoorschriften. Tegen deze achtergrond moet door middel van strikte handhaving van het vertrouwensbeginsel worden voorkomen dat de lidstaten door hun eigen met het gemeenschapsrecht strijdige houding al met al de volledige toepassing van het gemeenschapsrecht ten opzichte van de marktdeelnemer kunnen verijdelen.

46. Het komt mij voor dat de situatie ter zake van de invordering van de btw, die primair in het belang van de lidstaten geschiedt, enigszins anders moet worden beoordeeld. In een dergelijk geval is er waarschijnlijk veel minder sprake van het gevaar dat een lidstaat ten gunste van een marktdeelnemer en ten nadele van de Gemeenschap door zijn eigen met het gemeenschapsrecht strijdige praktijk de volledige toepassing van het gemeenschapsrecht belemmert. In dit verband gaat het veeleer om de kwestie van de rechtsbescherming van de marktdeelnemer tegen de administratieve handelingen van de lidstaat bij de uitvoering van het gemeenschapsrecht en valt niet in te zien waarom een marktdeelnemer zich niet jegens de autoriteiten van de lidstaat op het gemeenschapsrechtelijke beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen zou kunnen beroepen.

47. Bijgevolg ben ik van mening dat de Zesde richtlijn, uitgelegd in het licht van het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen, zich in beginsel heel wel kan verzetten tegen een belastingaanslag voor een voorbije periode, wanneer door een onjuist antwoord van de nationale belastingdienst bij de belastingplichtige een gewettigd vertrouwen is ontstaan.

48. Volgens de rechtspraak van het Hof inzake het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen vereist de toepassing van dit beginsel evenwel dat de belastingplichtige ten aanzien van de belastingvrijstelling te goeder trouw was. [21]

49. In het onderhavige geval zijn mijns inziens dienaangaande twee aspecten van bijzonder belang, te weten enerzijds de mogelijkheid om de onjuistheid van de fiscale inlichting te onderkennen en anderzijds de geschiktheid van de administratieve handeling op zich om als basis te dienen voor de goede trouw van de belastingplichtige betreffende de belastingvrijstelling van zijn transactie.

50. Ten aanzien van de kwestie van het onderkennen van de onjuistheid van de fiscale inlichting dient erop te worden gewezen dat het Hof inderdaad in het kader van het staatssteunrecht aangaande de bescherming van het gewettigd vertrouwen in zoverre aan de desbetreffende marktdeel-

21 — Zie onder meer arresten van 16 juli 1998, Oelmühle en Schmidt Söhne (C-298/96, Jurispr. blz. I-4767, punt 29), en 19 september 2002, Huber (C-336/00, Jurispr. blz. I-7699, punt 59).

nemer hoge eisen stelt, dat deze slechts dan op de rechtmatigheid van de aan hem verleende steun mag vertrouwen wanneer de steun overeenkomstig de in artikel 88 EG voorziene procedure is toegekend. Het Hof gaat hierbij uit van een „behoedzame ondernemer" die „normaliter in staat" is „zich ervan te vergewissen of deze procedure is gevolgd". [22] Het Hof verwijst evenwel in dit opzicht naar een aspect van de staatssteunprocedure dat nog enigszins begrijpelijk is, terwijl het in de onderhavige zaak om de rechtmatigheid van de belastingvrijstelling gaat, derhalve om een materieel aspect, van de juistheid waarvan de betrokken ondernemer zich uiteindelijk nauwelijks kan „vergewissen". [23]

51. In dit verband dient er bovendien op te worden gewezen dat, zoals blijkt uit het antwoord op de eerste en de tweede prejudiciële vraag, de litigieuze belastingvrijstelling in beginsel op meerdere wijzen kan worden uitgelegd en de daarop van toepassing zijnde bepalingen van de Zesde richtlijn derhalve naar mijn mening niet zo „duidelijk" zijn, dat de belastingplichtige zich in casu niet te goeder trouw op de inhoudelijke juistheid van de inlichting van de belastingdienst had mogen verlaten.

52. Wat vervolgens de concrete geschiktheid van de administratieve handeling als zodanig betreft om als basis te dienen voor de goede trouw van de belastingplichtige aangaande de belastingvrijstelling van zijn transactie, staat het aan de nationale rechter om uit te maken of de goede trouw van de belastingplichtige op grond van de concrete omstandigheden van het geval kan worden beaamd. [24]

53. De door de Griekse regering ter terechtzitting aangevoerde omstandigheid dat de inlichting is verstrekt door een onbevoegde instantie binnen de belastingdienst, zou slechts tegen de goede trouw van de belastingplichtige kunnen pleiten voor zover deze onbevoegdheid voor een normaal zorgvuldige en bezonnen marktdeelnemer kenbaar moest zijn, hetgeen door de nationale rechter zou moeten worden beoordeeld. Een vergissing van de overheid met betrekking tot de interne bevoegdheidsverdeling kan namelijk naar mijn mening niet zonder meer ten laste van de marktdeelnemer komen.

54. Overigens zou ook een snelle correctie van de vergissing respectievelijk opheldering van de kant van de belastingdienst aangaande de onbevoegdheid van de instantie die de informatie heeft verstrekt tegen de goede trouw van de belastingplichtige pleiten.

55. Op grond van een en ander geef ik daarom in overweging de derde prejudiciële vraag aldus te beantwoorden dat de Zesde richtlijn, uitgelegd in het licht van het

22 — Zie onder meer arresten van 11 november 2004, Demesa en Territorio Histórico de Álava/Commissie (C-183/02 P en C-187/02 P, Jurispr. blz. I-10609, punt 44); 20 september 1990, Commissie/Duitsland (C-5/89, Jurispr. blz. I-3437, punt 14), en arrest Alcan Deutschland (aangehaald in voetnoot 13, punt 25).

23 — Het Hof lijkt ook niet steeds dezelfde strenge zorgvuldigheidstoets toe te passen, maar veeleer rekening te houden met de concrete aard van de onderneming, bijvoorbeeld met de „normaal zorgvuldige landbouwer": zie bijvoorbeeld arrest Huber (aangehaald in voetnoot 21, punt 58, laatste streepje); zie ook de conclusie van advocaat-generaal Alber van 14 maart 2002 in die zaak (punt 119), volgens welke „aan een landbouwer op het gebied van informatievergaring niet dezelfde eisen kunnen worden gesteld als waaraan grote ondernemingen in het kader van het mededingingsrecht dienen te voldoen".

24 — Zie arrest Belgocodex (aangehaald in voetnoot 12, punt 26).

beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen, zich verzet tegen een belastingaanslag voor een voorbije periode, wanneer door een inlichting van de nationale belastingdienst een gewettigd vertrouwen is ontstaan in de belastingvrijstelling van een handeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is. Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van de concrete omstandigheden van het hoofdgeding vast te stellen of van een dergelijk gewettigd vertrouwen sprake is, waarvoor is vereist dat de belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld. Daarbij kan de goede trouw van de belastingplichtige alleen dan op grond van de onbevoegdheid van de instantie van de belastingdienst die de betrokken onjuiste informatie heeft verstrekt in twijfel worden getrokken, wanneer deze onbevoegdheid naar de mening van de nationale rechter voor een normaal zorgvuldige marktdeelnemer kenbaar moest zijn geweest. De goede trouw van de belastingplichtige kan voorts ook in twijfel worden getrokken in geval van omstandigheden als een snelle correctie van de vergissing respectievelijk opheldering door de belastingdienst aangaande de onbevoegdheid van de instantie die de informatie heeft verstrekt.

VII — Kosten

56. De kosten van de Griekse en de Italiaanse regering alsmede van de Commissie komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

VIII — Conclusie

57. Mitsdien geef ik in overweging de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de

toegevoegde waarde: uniforme grondslag, waarnaar artikel 15, punt 5, van deze richtlijn verwijst, is alleen van toepassing op schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit.

2) De belastingvrijstelling van artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn vereist dat de dienst rechtstreeks ten behoeve van de reder wordt verricht.

3) De Zesde richtlijn, uitgelegd in het licht van het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen, verzet zich tegen een belastingaanslag voor een voorbije periode, wanneer door een inlichting van de nationale belastingdienst een gewettigd vertrouwen is ontstaan in de belastingvrijstelling van een handeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is. Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van de concrete omstandigheden van het hoofdgeding vast te stellen of van een dergelijk gewettigd vertrouwen sprake is, waarvoor is vereist dat de belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld. Daarbij kan de goede trouw van de belastingplichtige alleen dan op grond van de onbevoegdheid van de instantie van de belastingdienst die de betrokken onjuiste inlichting heeft verstrekt in twijfel worden getrokken, wanneer deze onbevoegdheid naar de mening van de nationale rechter voor een normaal zorgvuldige marktdeelnemer kenbaar moest zijn geweest. De goede trouw van de belastingplichtige kan voorts ook in twijfel worden getrokken in geval van omstandigheden als een snelle correctie van de vergissing respectievelijk opheldering door de belastingdienst aangaande de onbevoegdheid van de instantie die de informatie heeft verstrekt."