FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 1 december 2005 [1]

I — Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande som har hänskjutits till EG-domstolen av det grekiska Symvoulio tis Epikrateias avser tolkningen av artikel 15 i rådets sjätte mervärdesdirektiv 77/388 [2] (nedan kallat sjätte direktivet), angående undantag för export och liknande transaktioner samt internationella transporter avseende arvoden för frakt av bränsle till havsgående fartyg. Den nationella domstolen vill dessutom, för det fall att undantaget från skatteplikt inte kan tillämpas, ha svar på huruvida retroaktiv fastställelse av mervärdesskatt kan strida emot klagandens berättigade förväntningar genom skattemyndigheternas agerande enligt principen om skydd för berättigade förväntningar.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

2. Artikel 15 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

4. Leverans av varor för bunkring och proviantering av fartyg i följande fall:

a) Fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

b) Fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för fiske inomskärs, i det senare fallet med undantag för fartygsproviant.

...

5. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana havsgående fartyg som avses i punkt 4 a och b samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning — däribland fiskeriutrustning — som ingår som en del i eller används i dem.

...

8. Tillhandahållande av andra tjänster än sådana som avses i punkt 5 för att täcka direkta behov för sådana havsgående fartyg som avses i den punkten eller deras laster."

B — *Den nationella lagstiftningen*

3. Artikel 22 i lag 1642/1986, genom vilken sjätte direktivet har införlivats med den grekiska rätten, hade för den för målet aktuella tidpunkten följande lydelse:

"1) Från skatteplikt undantas:

a) leverans och import av fartyg avsedda för yrkesmässig sjöfart eller fiske som bedrivs av personer som omfattas av normal mervärdesskatteplikt eller för all annan drift, för avveckling, eller för användning av väpnade styrkor och staten i allmänhet, leverans och import av flytfarkoster för sjöräddning och sjöassistans och för transport av varor och material som skall tillsättas eller användas av fartyg eller flytfarkoster för

sjöräddning. Undantag gäller dock inte för fartyg för privat bruk, avsedda för nöjes- eller sportaktiviteter,

b) ...

c) leverans och import av bränsle, smörjmedel, proviant och andra varor avsedda för bunkring och proviantering av de fartyg, flytfarkoster och luftfartyg som är undantagna från skatteplikt i enlighet med bestämmelserna i punkterna a) och b). Beträffande fartyg och flytfarkoster som används i nationell handelssjöfart eller som är avsedda för annan användning inom landet, liksom fiskefartyg som fiskar på grekiskt territorialvatten, gäller undantaget endast bränsle och smörjmedel,

d) befraktning av fartyg och uthyrning av luftfartyg som är ämnade att senare användas för skattepliktiga transaktioner eller för transaktioner som är undantagna från skatteplikt med en rätt att göra avdrag för ingående skatt. Undantaget gäller dock inte befraktning och uthyrning av fartyg och luftfartyg för privat bruk avsedda för nöjes- eller sportaktivitet. Från skatteplikt undantas befraktning av turistfartyg för yrkesändamål enligt lag nr 438/1976 (FEK 256 A') under förutsättning att dessa fartyg under sin färd även anlöper hamnar utanför Grekland ... De ovannämnda bestämmelserna som är tillämpliga i fråga om fartyg som omfattas av lag nr 438/1976 är även tillämpliga på andra yrkesfartyg."

III — Omständigheterna i sak, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

4. Bolaget Elmeka driver en bolaget tillhörig supertanker med vilken bolaget inom landet transporterar petroleumprodukter på uppdrag av olika befraktare/leverantörer som är verksamma inom handeln med flytande bränsle.

5. I anslutning till den skattekontroll av bolagets bokföring och uppgifter som utfördes för åren 1994–1996 slog de behöriga nationella skattemyndigheterna fast att bolaget Oceanic International Bunkering, med säte i Panama, vars verksamhetsföremål är handel med oljeprodukter och smörjmedel, fanns med bland Elmekas befraktare/leverantörer. Skattemyndigheterna konstaterade vidare att Elmeka inte hade fakturerat någon mervärdesskatt på de bruttobelopp som bolaget uppbar genom de konossement som för det ovannämnda utländska bolagets räkning utgivits för transporten av olje-

produkterna avsedda för bunkring och proviantering av fartyg inom landet av den orsaken att det ansåg att dessa transaktioner var undantagna från mervärdesskatt.

6. Genom skrivelse av den 21 juni 1994 ställde klaganden frågan till skattemyndigheten för sjöfart i Pireus huruvida klaganden, i fråga om den bunkring — med bränsle från raffinaderier i Pireus hamn — av fartyg som färdades till utlandet, enligt lag var skyldig att fakturera mervärdesskatt på de konossement (fraktsedlar) som den utgav till Oceanic International Bunkering, eller om det var undantaget från skatteplikt enligt lag 1642/1986, och om så var fallet, vilket förfarande som då gällde. Genom skrivelse av den 24 juni 1994 svarade den ovannämnda myndigheten att det ifrågavarande konossementet var undantaget från skatteplikt.

7. Med argumentet att undantaget från mervärdesskatt hade upphävts från och med den 1 januari 1993 och att de tjänster som klaganden hade tillhandahållit därmed blivit mervärdesskattepliktiga då dessa ägt rum inom landet, anmodade de behöriga myndigheterna, beträffande de ifrågasatta räkenskapsåren, det vill säga från den 1 januari till den 31 december 1994 (mål C-183/04), den 1 januari till den 31 december 1995 (mål C-182/04) och den 1 januari till den 31 december 1996 (mål C-183/04), genom skrivelse av den 5 juni 1997 klaganden att för vart och ett av dessa år betala ett skattetillägg för oriktig uppgift som lämnats i deklarationen samt böter.

8. Klaganden väckte först talan mot de ifrågasatta besluten vid Dioikitiko Protodikeio (förvaltningsdomstol i första instans) i Pireus, men denna ogillades. Klaganden överklagade vidare denna dom vid Dioikitiko Efeteio (förvaltningsdomstol i andra instans) i Pireus som delvis upphävde domen från förvaltningsdomstolen i första instans. Förvaltningsdomstolen i andra instans var av uppfattningen att när en myndighets faktiska handlande har lett till att den skattskyldige, på ett enligt den allmänna uppfattningen berättigat sätt, under lång tid har varit övertygad om att han inte varit skyldig att erlägga mervärdesskatt, med den följden att han inte har varit tvungen att övervältra skatten på konsumenten, kan man inte påföra honom en skatt retroaktivt om hans företags ekonomiska stabilitet äventyras genom en sådan beskattning. Klaganden har emellertid inte visat att det fanns risk för ekonomisk kollaps. Dioikitiko Protodikeio fann dessutom att bränsleleveranser som utförs av leverantörerna själva kunde undantas från mervärdesskatt men däremot inte transporter som utförs för leverantörernas räkning av transportörer såsom klaganden. Dioikitiko Protodikeio fann således att klaganden med rätta var skyldig att betala huvuddelen av skatteskulden men inte skattetillägget och böterna eftersom klaganden endast hade följt skattemyndigheternas anvisningar.

9. Klaganden överklagade denna dom vid Symvoulio tis Epikrateias (högsta förvaltningsdomstolen). Inom ramen för detta överklagande begär Symvoulio tis Epikrateias genom beslut av den 3 mars 2004, vilket inkom till domstolens kansli den 19 april 2004, att Europeiska gemenskapernas domstol skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"1. Skall bestämmelserna i artikel 15 punkt 4 a i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (direktiv 77/388/EEG), som det hänvisas till i artikel 15 punkt 5 i detta direktiv, tolkas på så sätt att de gäller befraktning av såväl fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning som fartyg som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet, eller endast befraktning av fartyg som används på öppna havet, varvid, i detta andra fall, bestämmelserna i artikel 22.1 d i lag 1642/1986 har ett vidare tillämpningsområde vad avser den fartygskategori som berörs av befraktningen än den som avses i direktivet?

2. Skall det, för att undantag från skatteplikt skall beviljas enligt artikel 15 punkt 8 i direktivet, vara till redaren själv som tjänsterna tillhandahålls eller kan undantag beviljas även om de tillhandahålls en tredje man, under den enda förutsättningen att tillhandahållandet sker för att täcka direkta behov för fartygen i artikel 15 punkt 5, det vill säga sådana fartyg som avses i artikel 15 punkt 4 a och b?

3. Är det enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelser och principer som reglerar mervärdesskatt tillåtet — och i så fall under vilka förutsättningar — att påföra denna skatt retroaktivt när den skattskyldige under den aktuella perioden inte har övervältrat den på sin avtalspart och följaktligen inte har betalat den till skattemyndigheten på grund av att han genom denna myndighets agerande har varit övertygad om att han inte behövde övervältra denna skatt?"

IV — Den första frågan

10. För att kunna bedöma huruvida de ifrågasatta fraktavgifterna för bränsletransporter skall undantas från skatt i enlighet med punkterna 5 eller 8 i artikel 15 i sjätte direktivet, vill den hänskjutande domstolen med sin första tolkningsfråga väsentligen få klarhet i huruvida kriteriet "fartyg som

används på öppna havet" i artikel 15 punkt 4 a i sjätte direktivet — till vilken de båda ovannämnda punkterna hänvisar — endast gäller de fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller om bestämmelsen också gäller de fartyg som nämns i denna bestämmelse och som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

A — *Parternas argument*

11. *Kommissionen* är av den uppfattningen att bestämmelserna i artikel 15 punkt 4 a i sjätte direktivet endast omfattar fartyg i de fall dessa används på öppna havet för att frakta passagerare mot betalning eller används på öppna havet för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Dessa kriterier skall alltså användas kumulativt på alla berörda fartyg.

12. Den *grekiska regeringen* delar denna uppfattning.

13. Den *italienska regeringen* anser emellertid att artikel 15 punkt 4 a i sjätte direktivet skall tolkas så att undantaget från skatteplikt gäller dels fartyg som används på öppna havet och som fraktar passagerare mot betalning, dels fartyg som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

B — *Bedömning*

14. Som kommissionen har gjort gällande i sitt yttrande pekar de flesta språkversionerna av artikel 15 punkt 4 a i sjätte direktivet på att undantaget från skatteplikt enligt bestämmelsen gäller de fartyg som används både på öppna havet och för att frakta passagerare mot betalning eller för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. En jämförelse av språkversioner eller en tolkning av ordalydelsen leder emellertid inte till en enhetlig tolkning eftersom vissa språkversioner bland annat möjliggör tolkningen att det endast är fartyg som används för att frakta passagerare som måste användas på öppna havet för att omfattas av detta undantag från skatteplikt.

15. Bakgrunden till och syftet med de ifrågasatta bestämmelserna [3] talar emellertid för att kriteriet "som används på öppna havet" gäller samtliga fartyg som nämns i denna bestämmelse.

3 — Se dom av den 24 februari 2000 i mål C-434/97, kommissionen mot Frankrike (REG 2000, s. I-1129), punkt 22, och av den 27 mars 1990 i mål 372/88, Cricket St. Thomas (REG 1990, s. I-1345), punkt 19.

16. För det första skall det nämligen påpekas att fartyg som används för fiske inomskärs är undantagna från skatteplikt enligt artikel 15 punkt 4 b i sjätte direktivet. Såsom den grekiska regeringen med rätta har gjort gällande vore denna bestämmelse överflödig om kriteriet "som används på öppna havet" endast skulle gälla fartyg som används för att frakta passagerare mot betalning och alltså alla fartyg som används för fiskeriverksamhet skulle undantas från mervärdesskatt redan på grund av artikel 15 punkt 4 a i sjätte direktivet.

17. För det andra finns det också stöd för denna tolkning i syftet med det ifrågasatta undantaget från skatteplikt. Det framgår nämligen av rubriken till artikel 15 (Undantag för export och liknande transaktioner samt internationella transporter) att det allmänna syftet med bestämmelserna i artikel 15 i sjätte direktivet är att undanta leveranser och tillhandahållandet av tjänster på havsgående fartyg och luftfartyg som används för internationell trafik från mervärdesskatt. [4]

18. Om kriteriet "som används på öppna havet" endast skulle gälla fartyg som fraktar passagerare skulle dessutom ett flertal fartyg som aldrig lämnar landets territorium omfattas av undantaget från skatteplikt. Undantaget skulle nämligen till exempel också gälla fartyg som visserligen färdas på hav men som endast används för kustsjöfart eller för fiskeriverksamhet inom den berörda medlemsstatens ekonomiska område liksom fartyg som uteslutande används i nationell trafik för industriverksamhet eller för fiskeriverksamhet i inlandsvatten eller floder.

19. Tolkningen att inte bara fartyg som används på öppna havet omfattas av artikel 15 punkt 4 a i sjätte direktivet är enligt min uppfattning inte heller förenlig med fast rättspraxis enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt skall tolkas restriktivt eftersom det utgör ett undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt skall tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag. [5]

20. Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag som svar på den första tolkningsfrågan att artikel 15 punkt 4 a i sjätte direktivet, till vilken artikel 15.5 i samma direktiv hänvisar, endast gäller fartyg som används på

4 — Kommissionen har bekräftat detta i ett senare förslag till utförligare gemenskapsrättsliga bestämmelser om mervärdesskatt på proviantering till luft- och vattenfarkoster och tåg. Se förslag av den 23 januari 1980 till rådets direktiv om gemenskapsrättsliga bestämmelser för mervärdesskatt och punktskatter på proviantering av luft- och vattenfarkoster och tåg som används i internationell trafik (EGT C 31, s. 10). Av skälen i förslaget framgår att det i artikel 15 sjätte direktivet finns bestämmelser enligt vilka leverans av varor för bunkring och proviantering av havsgående fartyg och luftfartyg som används för internationell trafik under vissa omständigheter skall undantas från skatt.

5 — Se dom av den 20 november 2003 i mål C-212/01, Unterpertinger (REG 2003, s. I-13859), punkt 34, av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 28, av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, Sparekassernes Datacenter (REG 1997, s. I-3017), punkt 20, och av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13.

öppna havet och som fraktar passagerare mot betalning eller som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

21. Jag vill slutligen påpeka att det ankommer på den nationella domstolen att mot bakgrund av detta svar pröva huruvida grekiska rättsliga bestämmelser om fartygskategorin som omfattar charter är förenliga med kraven i sjätte direktivet.

V — Den andra frågan

22. Genom sin andra tolkningsfråga vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen ha svar på huruvida undantaget från skatteplikt enligt artikel 15 punkt 8 i sjätte direktivet förutsätter att tjänsterna tillhandahålls redaren för det ifrågavarande havsgående fartyget själv eller om tjänsterna också kan tillhandahållas en tredje man, under den enda förutsättningen att tillhandahållandet sker för att täcka detta fartygs direkta behov.

A — *Parternas argument*

23. *Kommissionen*, den *grekiska regeringen* och den *italienska regeringen* anser att tjänsterna skall tillhandahållas redaren själv för att kunna undantas från mervärdesskatt enligt artikel 15 punkt 8 i sjätte direktivet.

B — *Bedömning*

24. Först och främst bör det erinras om den relevanta transaktionen i det förevarande målet, nämligen transporten av bränsle för bunkring och proviantering av fartyg genom Elmeka på uppdrag av fraktleverantören Oceanic Internationeal Bunkering, som sedan säljer bränslet till redarna till de berörda fartygen. Följaktligen tillhandahåller inte Elmeka sina tjänster direkt till dessa redare utan till fraktleverantören som levererar bränslet till redarna inom ramen för en leverans som är undantagen från mervärdesskatteplikt, under förutsättning att alla villkor för ett dylikt undantag är uppfyllda.

25. Såsom parterna i förevarande mål har gjort gällande har domstolen i målet Velker slagit fast att undantag från skatteplikt för leverans av varor för bunkring och proviantering av varor enligt artikel 15 punkt 4 i sjätte direktivet skall förstås så att det endast kan gälla leverans av varor till en fartygsledning som använder dessa varor till bunkring och proviantering av sina fartyg, och bestämmelsen kan alltså inte utsträckas till att också gälla leverans av varor som hänför sig till ett föregående handelsled. [6]

6 — Se dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, Velker (REG 1990, s. I-2561), punkterna 22 och 30.

26. Domstolen har i domskälen i den ovannämnda domen erinrat om att särskilt bestämmelser om undantag från skatteplikt, som utgör ett undantag från den allmänna skatteplikten inom landet, skall tolkas restriktivt. [7] Domstolen slog också fast att transaktionerna i artikel 15 punkt 4 skall undantas från mervärdesskatt eftersom de, med avseende på export som enligt artikel 15 punkt 1 endast är undantagen från skatteplikt vid slutlig leverans av varor som exporterats av säljaren eller för dennes räkning, är att jämställa med export. [8]

27. Slutligen skall det erinras om följande övervägande från domstolen: "En utvidgning av undantaget från skatteplikt så att det omfattar de handelsled som ligger före den slutliga leveransen av varorna till fartygsledningen kräver att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om ändamålet hos de levererade varor som är undantagna från skatteplikt. Ett sådant system skulle på intet sätt medföra några administrativa lättnader utan snarare skapa ett tvång för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna vilket inte vore förenligt med 'en riktig och enkel tillämpning' i den mening som avses i artikel 15 första meningen i sjätte direktivet." [9]

28. Jag anser att de överväganden som ligger till grund för denna dom också kan tillämpas på undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 15 punkt 8 i sjätte direktivet. Jag kan heller inte förstå varför det i förevarande fall med avseende på tillämpning av undantag från mervärdesskatteplikt skall göras skillnad på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster — i båda fallen till fartyg på öppna havet.

29. Med hänsyn till domen i målet Velker anser jag följaktligen att tjänster för att täcka det direkta behovet för fartyg på öppna havet, analogt med de i artikel 15 punkt 4 reglerade leveranserna av varor till bunkring och proviantering av fartyg på öppna havet, skall tillhandahållas redaren för detta fartyg själv för att de skall kunna undantas från skatteplikt i enlighet med artikel 15 punkt 8.

30. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara den andra tolkningsfrågan så att undantag från skatteplikt enligt artikel 15 punkt 8 i direktivet skall beviljas under förutsättning att det är till redaren själv som tjänsterna tillhandahålls.

VI — Den tredje frågan

31. Den tredje tolkningsfrågan handlar i huvudsak om huruvida det, med hänsyn till

7 — Se punkterna 19–20 i domen.
8 — Se punkterna 21–22 i domen.
9 — Se punkt 24 i domen.

omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, strider mot gemenskapsrättsliga bestämmelser och principer avseende mervärdesskatt och i synnerhet principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen, att påföra skatt retroaktivt.

A — *Parternas argument*

32. Enligt *kommissionen* framgår det av domstolens fasta rättspraxis beträffande återtagande av administrativa rättsakter som är till fördel för den berörde och av den entydiga rättspraxisen beträffande skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet på området för mervärdesskatt att principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen skall tillämpas i förevarande mål. Kommissionen har dock påpekat att omständigheten att det inte var de behöriga myndigheterna som informerade Elmeka om undantaget från skatteplikt, en omständighet som den grekiska regeringen omtalade först i sitt skriftliga yttrande i förevarande begäran om förhandsavgörande, eventuellt kan leda till en annan bedömning.

33. Den *grekiska regeringen* utgår från att tillämpningen av principen om berättigade förväntningar skall bedömas mot bakgrund av en avvägning mellan förekomsten av berättigade förväntningar å ena sidan och legalitetsprincipen å andra sidan. Det strider i föreliggande fall inte mot de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt att påföra mervärdesskatt retroaktivt, eftersom de förväntningar som den skattskyldige påstås ha haft bland annat grundar sig på uppgifter som den klagande fått som svar på en fråga som ställts till en myndighet som inte har varit rättsligt behörig att ge svar på denna fråga.

34. Den *italienska regeringen* har gjort gällande att avvägningen mellan rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar å ena sidan, och nödvändigheten att följa gemenskapsrättsliga bestämmelser om mervärdesskatt å andra sidan, med hänsyn till EG-domstolens praxis, särskilt i målet Gemeente Leusden [10], torde leda till att medlemsstaten visserligen kan ta ut mervärdesskatten men däremot inte ålägga några böter eller begära ränta.

B — *Bedömning*

35. Det skall först erinras om att gemenskapsbestämmelser skall genomföras med tillämpning av formella och materiella bestämmelser i den nationella rätten men att detta emellertid skall ske inom de gränser

10 — Dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep (REG 2004, s. I-5337).

som sätts av gemenskapsrätten och de allmänna gemenskapsrättsliga principerna. [11]

36. Detta gäller också när de nationella myndigheterna fastställer och påför mervärdesskatt. Det finns i sjätte direktivet inga bestämmelser som reglerar fastställelse i efterhand av mervärdesskatt, såsom skett i förevarande mål. Den hänskjutande domstolen vill alltså veta huruvida, respektive på vilket sätt, en sådan fastställelse är tillåten, särskilt med hänsyn till den skattskyldiges berättigade förväntningar beträffande undantag från skatteplikt för dennes verksamhet vilka uppkommit till följd av ett svar från en skattemyndighet.

37. Härvid skall det för det första erinras om att det av EG-domstolens fasta rättspraxis följer att principen om skydd för berättigade förväntningar utgör en del av gemenskapens rättsordning och skall iakttas av medlemsstaterna och av samtliga nationella behöriga myndigheter då de genomför gemenskapsbestämmelser. [12]

38. I detta sammanhang har domstolen bland annat slagit fast att den nationella rätten kan tillåtas skydda berättigade förväntningar och rättssäkerheten när det till exempel gäller återkrav av felaktigt utbetalat gemenskapsstöd. De nationella bestämmelserna får emellertid inte vara utformade så att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att genomföra gemenskapslagstiftningen och att den nationella lagstiftningen inte får tillämpas på ett i förhållande till liknande nationella tvister diskriminerande sätt. Dessutom skall gemenskapens intresse beaktas fullt ut. [13]

39. För det andra har domstolen, särskilt med avseende på nationella bestämmelser som antagits på området för mervärdesskatt, i en rad domar bedömt nationella åtgärder också direkt mot bakgrund av både principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen. [14]

40. Domstolen har bland annat slagit fast att när det väl har erkänts att en person är skatteskyldig kan denne inte frånkännas denna egenskap med retroaktiv verkan — förutom i fall av bedrägeri eller missbruk — utan att principen om skydd för berättigade

11 — Dom av den 9 oktober 2001 i de förenade målen C-80/99, 81/99 och C-82/99, Flemmer m.fl. (REG 2001, s. I-7211), punkt 55, och av den 21 september 1983 i de förenade målen 205-215/82, Deutsche Milchkontor GmbH m.fl. (REG 1983, s. 2633; svensk specialutgåva, volym 8, s. 233), punkt 17.

12 — Se, för ett liknande resonemang, domen av den 26 april 1988 i mål 316/86, Krücken (REG 1988, s. 2213), punkt 22, av den 1 april 1993 i de förenade målen C-31/91–43/91, Lageder m.fl. (REG 1993, s. I-1761), punkt 33, av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex (REG 1998, s. I-8153), punkt 26, och av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schlossstraße (REG 2000, s. I-4279), punkt 44.

13 — Se bland annat domen av den 20 mars 1997 i mål C-24/95, Alcan (REG 1997, s. I-1591), punkterna 24–25, och domen i de ovannämnda förenade målen Flemmer m.fl. (ovan fotnot 11), punkterna 30–32.

14 — Se bland annat domen av den 26 april 2005 i mål C-376/02, Stichting "Goed Wonen" (REG 2005, s. I-3445), punkt 34, domen i de förenade målen Gemeente Leusden och Holin Groep (ovan fotnot 10), punkt 69, domen i målet Schlossstraße (ovan fotnot 12), punkt 44, och domen i målet Belgocodex (ovan fotnot 12), punkt 26.

förväntningar och rättssäkerhetsprincipen åsidosätts, eftersom detta skulle innebära att den skattskyldiga personen retroaktivt fråntogs rätten att göra avdrag för den mervärdesskatt som belöper på hans investeringsutgifter. [15]

41. I dessa mål var det dock fråga om huruvida nationella rättsregler eller ändringar av dessa hade kunnat ge den skattskyldige berättigade förväntningar som skulle skyddas. [16] I förevarande fall är det i stället fråga om huruvida och i vilken utsträckning sådana berättigade förväntningar kan uppstå vid ett felaktigt svar från en skattemyndighet.

42. Enligt min mening finns det i princip inget som talar emot att en gemenskapsrättsligt berättigad förväntning också kan uppstå genom ett administrativt förfarande, eftersom principen om skydd för berättigade förväntningar enligt domstolens rättspraxis, vilken jag redan har redogjort för, [17] skall iakttas av samtliga behöriga myndigheter då de genomför gemenskapsbestämmelser. Domstolen har också, vilket jag också redan har redogjort för, [18] slagit fast att nationella bestämmelser om skydd för berättigade förväntningar i princip är tillåtet på grund av att den gemenskapsrättsliga principen om skydd för berättigade förväntningar kan tillämpas vid återkrav av felaktigt utbetalat gemenskapsstöd. Omständigheter som möjligen kan ge upphov till berättigade förväntningar uppkommer vanligtvis också genom nationella förvaltningsförfaranden.

43. Å andra sidan har EG-domstolen i en rad domar, som också berör förväxlingar eller fel av nationella myndighetsorgan eller myndigheter vid tillämpning av gemenskapsrätten, slagit fast att "en medlemsstats praxis som inte överensstämmer med gemenskapsbestämmelserna kan ge upphov till berättigade förväntningar hos den näringsidkare som drar nytta av den sålunda uppkomna situationen". [19]

44. Jag anser dock att det inte heller med ledning av denna rättspraxis är möjligt att dra slutsatsen att det i ett fall som det förevarande inte föreligger några berättigade förväntningar.

45. Denna rättspraxis utgör snarare grund för uppfattningen att en medlemsstats praxis som strider "gentemot en klar gemenskapsrättslig bestämmelse", [20] inte får leda till att den ifrågasatta gemenskapsbestämmelsen inte genomförs på grund av tillämpningen

15 — Dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkterna 34–38.

16 — Se domen i målet C-396/98 (ovan fotnot 12), punkt 45.

17 — Se ovan, punkt 37.

18 — Se ovan, punkt 38.

19 — Se domen i de förenade målen Lageder m.fl. (ovan fotnot 12), punkt 34, dom av den 16 november 1983 i mål 188/82, Thyssen (REG 1983, s. 3721), och av den 15 december 1982 i mål 5/82, Maizena (REG 1982, s. 4601), punkt 22.

20 — Se särskilt domen i de förenade målen Lageder m.fl. (ovan fotnot 12), punkt 35, och i målet Krücken (ovan fotnot 12), punkt 24.

av principen om skydd för berättigade förväntningar. I detta sammanhang skall man även ta hänsyn till det allmänna intresseläget inom områdena för gemenskapsstöd eller för exportbidrag respektive gemenskapernas egna medel, där medlemsstaterna understundom inte har något naturligt eget intresse av att de motsvarande gemenskapsbestämmelserna tillämpas korrekt. Mot bakgrund av detta skall en restriktiv tillämpning av principen om skydd för berättigade förväntningar förhindra att en fullständig tillämpning av gemenskapsrätten gentemot näringsidkaren omintetgörs på grund av att medlemsstaterna själva handlar i strid med gemenskapsrätten.

46. Enligt min mening krävs det en annorlunda bedömning av situationen beträffande uttaget av mervärdesskatten, vilket i första hand ligger i medlemsstatens intresse. Här torde risken vara mycket mindre för att en medlemsstat, till fördel för en näringsidkare och till nackdel för gemenskapen, genom sin egen praxis som strider mot gemenskapsrätten, begränsar en fullständig tillämpning av gemenskapsrätten. I detta sammanhang är det snarare fråga om näringsidkarens rättsliga skydd gentemot medlemsstatens administrativa förfarande vid genomförande av gemenskapsrätten och jag kan inte se varför en näringsidkare inte skulle kunna åberopa den gemenskapsrättsliga principen om skydd för berättigade förväntningar gentemot en medlemsstats myndigheter.

47. I detta hänseende anser jag att det enligt sjätte direktivet, tolkat mot bakgrund av principen om skydd för berättigade förväntningar, i princip inte är tillåtet att påföra skatt retroaktivt, om ett felaktigt svar från den nationella skattemyndigheten ger upphov till berättigade förväntningar hos en skattskyldig.

48. Enligt domstolens rättspraxis om principen om skydd för berättigade förväntningar är det emellertid en förutsättning att den skattskyldige var i god tro avseende undantaget från skatteplikt. [21]

49. I det föreliggande fallet finns det två aspekter som är av särskild betydelse vid avgörandet huruvida den skattskyldige har varit i god tro beträffande undantaget från skatteplikt för dennes verksamhet, nämligen för det första möjligheten att kunna upptäcka felaktigheten i svaret på skattefrågan och, för det andra, den administrativa handlingens kvalitet.

50. Vad beträffar möjligheten att kunna upptäcka felaktigheten i svaret på skattefrågan skall det erinras om att domstolen visserligen inom området för bestämmelser om stöd, beträffande skydd för berättigade förväntningar, ställer höga krav på näringsidkaren på så sätt att denne i princip inte kan ha berättigade förväntningar på att stödet är rättsenligt, såvida stödet inte har beviljats i

21 — Se bland annat domen av den 16 juli 1998 i mål C-298/96, Ölmühle Hamburg (REG 1998, s. I-4767), punkt 29, och av den 19 september 2002 i mål C-336/00, Huber (REG 2002, s. I-7699), punkt 59.

enlighet med förfarandet i artikel 88 EG. Domstolen utgår här från en "omdömesgill ekonomisk aktör" som "normalt sett skall kunna avgöra om detta förfarande har följts".[22] Domstolen har här emellertid hänvisat till en aspekt av ett förfarande angående stöd som är ganska begripligt medan det i det föreliggande fallet är fråga om huruvida undantaget från skatteplikt är rättsenligt, det vill säga att det är fråga om en materiell aspekt vars rättsenlighet det berörda företaget i slutändan knappast kan "avgöra".[23]

51. I detta sammanhang skall det dessutom erinras om att det ifrågasatta undantaget från skatteplikt, såsom det har visat sig vid genomgången av de båda första tolkningsfrågorna, i princip kan ge upphov till flera tolkningar. Jag anser därför att de ifrågasatta bestämmelserna i sjätte direktivet inte är så tydliga att den skattskyldige i det förevarande fallet inte skulle kunna ha några berättigade förväntningar beträffande den innehållsmässiga riktigheten i svaret från skattemyndigheten.

52. När det sedan gäller betydelsen av den administrativa handlingens konkreta kvalitet vid avgörandet huruvida den skattskyldige har varit i god tro beträffande undantaget från skatteplikt för dennes verksamhet, ankommer det på den nationella domstolen att pröva huruvida den skattskyldige varit i god tro, mot bakgrund av de konkreta omständigheterna i det föreliggande målet.[24]

53. Omständigheten att svaret på skattefrågan getts av en myndighet som inte har varit behörig, vilket den grekiska regeringen anfört vid förhandlingen, talar i detta sammanhang endast emot den skattskyldiges goda tro om det hade varit möjligt för en normalt aktsam näringsidkare att upptäcka denna obehörighet, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra. Jag anser nämligen inte att en näringsidkare utan vidare skall kunna lastas för att myndigheterna misstagit sig beträffande sin interna behörighetsordning.

54. Vad som för övrigt också skulle tala emot den skattskyldiges goda tro skulle vara att misstaget snabbt rättas till eller att skattemyndigheten meddelar att den myndighet som besvarat frågan var obehörig.

55. På grundval av ovanstående föreslår jag därför att domstolen skall besvara den tredje frågan så att det enligt sjätte direktivet, tolkat mot bakgrund av principen om skydd för berättigade förväntningar, inte är tillåtet att

22 — Se bland annat domen av den 11 november 2004 i de förenade målen C-183/02 P och C-187/02 P, Daewoo Electronics och Territorio Histórico de Álava mot kommissionen (REG 2004, s. I-10609), punkt 44, av den 20 september 1990 i mål C-5/89, kommissionen mot Tyskland (REG 1990, s. I-3437), punkt 14, och domen i målet Alcan (ovan fotnot 13), punkt 25.

23 — Domstolen verkar inte heller tillämpa ett enhetligt mått av omdöme utan bedömer i stället varje företag för sig som till exempel "en normalt aktsam jordbrukare", se domen i målet C-336/00 (ovan fotnot 21), punkt 58 sista strecksatsen. Se också generaladvokaten Albers förslag till avgörande föredraget den 14 mars 2002 i samma mål, punkt 119, enligt vilket "det inom konkurrensrätten inte kan ställas samma krav på en jordbrukare vad gäller hans skyldighet att självständigt inhämta upplysningar som på ett stort företag".

24 — Se till exempel domen i målet Belgocodex (ovan fotnot 12), punkt 26.

påföra skatt retroaktivt om ett felaktigt svar från den nationella skattemyndigheten ger upphov till berättigade förväntningar hos en skattskyldig beträffande undantag från skatteplikt för verksamhet liknande den som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen. Det ankommer på den nationella domstolen att mot bakgrund av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen pröva huruvida sådana berättigade förväntningar föreligger, vilket förutsätter att den skattskyldige handlat i god tro. Den skattskyldiges goda tro kan endast ifrågasättas om en normalt aktsam näringsidkare enligt den nationella domstolen borde ha upptäckt obehörigheten hos det myndighetsorgan som gav det felaktiga svaret på skattefrågan. Den skattskyldiges goda tro kan även ifrågasättas om myndighetsmisstaget snabbt rättats till eller om skattemyndigheten meddelat att den myndighet som besvarat frågan var obehörig

VII — Beslut om rättegångskostnader

56. De kostnader som har förorsakats den grekiska och den italienska regeringen samt kommissionen är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

VIII — Förslag till avgörande

57. Med hänsyn till vad som ovan har anförts föreslår jag att domstolen besvarar frågorna i begäran om förhandsavgörande enligt följande:

1) Artikel 15 punkt 4 a i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG, till vilken artikel 15 punkt 5 i samma direktiv hänvisar, gäller endast fartyg som

används på öppna havet och som fraktar passagerare mot betalning eller som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

2) Undantag från skatteplikt enligt artikel 15 punkt 8 i sjätte direktivet, skall endast beviljas under förutsättning att det är till redaren själv som tjänsterna tillhandahålls.

3) Det är enligt sjätte direktivet, tolkat mot bakgrund av principen om skydd för berättigade förväntningar, inte tillåtet att påföra skatt retroaktivt, om ett felaktigt svar från den nationella skattemyndigheten ger upphov till berättigade förväntningar hos en skattskyldig beträffande undantag från skatteplikt för verksamhet liknande den som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen. Det ankommer på den nationella domstolen att mot bakgrund av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen pröva huruvida sådana berättigade förväntningar föreligger, vilket förutsätter att den skattskyldige handlat i god tro. Den skattskyldiges goda tro kan endast ifrågasättas om en normalt aktsam näringsidkare enligt den nationella domstolen borde ha upptäckt obehörigheten hos det myndighetsorgan som gav det felaktiga svaret på skattefrågan. Den skattskyldiges goda tro kan även ifrågasättas om myndighetsmisstaget snabbt rättats till eller om skattemyndigheten meddelat att den myndighet som besvarat frågan var obehörig.