Downloaded via the EU tax law app / web

Förenade målen C-181/04–C-183/04

Elmeka NE

mot

Ypourgos Oikonomikon

(beslut att begära förhandsavgörande från Symvoulio tis Epikrateias)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artikel 15.4 a, 15.5 och 15.8 – Undantag från skatteplikt för uthyrning av havsgående fartyg – Räckvidd”

Förslag till avgörande av generaladvokat C. Stix-Hackl föredraget den 1 december 2005

Domstolens dom (andra avdelningen) av den 14 september 2006

Sammanfattning av domen

1. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 15.4 och 15.5)

2. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 15.8)

3. *Gemenskapsrätt – Principer – Skydd för berättigade förväntningar*

1. Artikel 15.4 a i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, till vilken artikel 15.5 hänvisar, är inte endast tillämplig på fartyg som används på öppna havet och som fraktar passagerare mot betalning, utan också på fartyg som används på öppna havet för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

Systematiken i och syftet med artikel 15.4 a i sjätte direktivet är nämligen att kriteriet ”som används på öppna havet” skall tillämpas på samtliga fartyg som nämns i denna bestämmelse, trots att de olika språkversionerna av artikel 15.4 a i sjätte direktivet kan tolkas på skilda sätt. För det fall denna bestämmelse skall förstås så, att den inte endast gäller fartyg som används på öppna havet, är artikel 15.4 b, i vilken ett sådant undantag från skatteplikt också föreskrivs för fartyg som används för fiske inomskärs, överflödig.

(se punkterna 14 och 16 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 15.8 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, skall förstås så, att undantaget från skatteplikt i denna bestämmelse gäller tjänster som tillhandahålls redaren direkt för att täcka direkta behov för havsgående fartyg.

För att en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet i sin helhet skall kunna säkerställas kan nämligen undantaget från skatteplikt i artikel 15.8 inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett föregående handelsled.

(se punkterna 24 och 25 samt punkt 2 i domslutet)

3. Nationella skattemyndigheter är skyldiga att iaktta principen om skydd för berättigade förväntningar inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den skattskyldige, för det fall en medlemsstats nationella skattemyndighet fattar ett beslut enligt vilket den skattskyldige inte behöver övervältra mervärdesskatt på sin avtalspart, rimligen hade kunnat förutsätta att det ifrågavarande beslutet hade fattats av en behörig myndighet.

(se punkterna 26 och 36 samt punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 14 september 2006 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artikel 15.4 a, 15.5 och 15.8 – Undantag från skatteplikt för uthyrning av havsgående fartyg – Räckvidd”

I de förenade målen C-181/04–C-183/04,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, från Symvoulio tis Epikrateias (Grekland), av den 3 mars 2004, som inkom till domstolen den 19 april 2004, i målen

Elmeka NE

mot

Ypourgos Oikonomikon,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris och G. Arestis (referent),

generaladvokat: C. Stix-Hackl,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreterare H. von Holstein,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 september 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Greklands regering, genom M. Apessos, S. Spyropoulos, I. Bakopoulos och S. Chala, samtliga i egenskap av ombud,

– Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, och G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 1 december 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser artikel 15.4 a, 15.5 och 15.8 i 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), i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119 (nedan kallat sjätte direktivet), liksom principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen.

2 Respektive begäran har framställts i en tvist mellan företaget Elmeka NE (nedan kallat Elmeka) och Ypourgos Oikonomikon (finansministern), angående den senares beslut att inte från mervärdesskatteplikt undanta transaktioner som gett upphov till fraktarvoden för transport av bränsle som skall användas till bunkring av fartyg.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 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:

…

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.

…”

Den nationella lagstiftningen

4 I artikel 22 i lag 1642/1986 om tillämpning av mervärdesskatt och andra bestämmelser (FEK A’ 125), genom vilken sjätte direktivet har införlivats med den grekiska lagstiftningen, i dess vid den aktuella tidpunkten gällande lydelse, föreskrivs följande:

”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,

…

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. …”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

5 Bolaget Elmeka har som verksamhetsföremål att driva en supertanker med vilken det transporterar petroleumprodukter i Grekland på uppdrag av olika befraktare som är verksamma inom handeln med flytande bränsle.

6 I anslutning till en skattekontroll av Elmekas bokföring och verifikationer för åren 1994–1996 kunde det konstateras att en av detta bolags befraktare/leverantörer var bolaget Oceanic International Bunkering SA (nedan kallat Oceanic), vars verksamhetsföremål är handel med oljeprodukter. Det konstaterades också att Elmeka inte hade fakturerat någon mervärdesskatt på de bruttobelopp som bolaget hade uppburit på grundval av varje konossement som utgivits för transporterna av oljeprodukter avsedda för bunkring och proviantering av fartyg i Grekland, eftersom det var fråga om transaktioner undantagna från denna skatt.

7 Genom skrivelse av den 21 juni 1994 till Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (skattemyndigheten för sjöfart i Pireus, nedan kallad skattemyndigheten i Pireus) begärde Elmeka uppgifter avseende frågan huruvida bolaget, i samband med bunkring och proviantering av fartyg

som färdas till utlandet och som transporterar bränsle från raffinaderier i Pireus hamn, genom bolagets supertanker och för Oceanics räkning, enligt lag var skyldigt att fakturera mervärdesskatt på de konossement som det utställde på Oceanic, eller om bolaget var undantaget från skatteplikt enligt lag 1642/1986 och, om så var fallet, vilket förfarande som då gällde. Skattemyndigheten i Pireus svarade på denna begäran med att de ifrågavarande konossementen var undantagna från skatteplikt.

8 Eftersom undantaget från mervärdesskatteplikt för tillhandahållandet av transport av oljeprodukter hade upphävts från och med den 1 januari 1993 blev de tjänster som Elmeka hade tillhandahållit mervärdesskattepliktiga av den anledningen att dessa hade tillhandahållits inom landet, oberoende av den omständigheten att mottagaren av dessa tjänster var etablerad utanför gemenskapen. Under dessa omständigheter anmodade den behöriga skattemyndigheten, genom tre beslut avseende de tre ifrågavarande räkenskapsåren – det vill säga åren 1994 (mål C?183/04), 1995 (mål C?182/04) och 1996 (mål C?181/04) – Elmeka att för vart och ett av dessa år erlägga den utestående mervärdesskatten och ett skattetillägg för oriktiga uppgifter i deklarationen samt böter.

9 Elmeka väckte talan mot dessa beslut vid Dioikitiko Protodikeio Pireos (förvaltningsdomstol i första instans i Pireus). Då denna talan ogillades överklagade företaget domen till Dioikitiko Efeteio Pireos (förvaltningsdomstol i andra instans i Pireus). Denna upphävde domen i första instans och slog sedan fast att när en myndighets aktiva handlande har orsakat att den skattskyldige under lång tid har varit övertygad om att han inte är skattskyldig för mervärdesskatt, med den följden att han inte har övervältrat denna på sina kunder, skall denna skatt inte påföras den skattskyldige retroaktivt för det fall den ekonomiska stabiliteten i dennes företag äventyras genom en sådan beskattning. Denna grund för upphävande av beslutet godtogs emellertid inte, eftersom Elmeka inte hade lagt fram konkreta uppgifter angående dess finansiella ställning och eftersom det följaktligen inte kunde påvisas att ett av tillämpningskriterierna för bestämmelsen avseende förekomsten av en varaktig berättigad övertygelse var uppfyllt. Dioikitiko Efeteio Pireos slog också fast att den transport av bränsle som Elmeka hade företagit inte omfattades av artikel 22.1 c i lag 1642/1986 och att det var riktigt av den behöriga skattemyndigheten att i beslut nr 6 av den 5 juni 1997 påföra företaget mervärdesskatt. Överklagandet ogillades således i denna del.

10 Elmeka överklagade denna dom till Symvoulio tis Epikrateias som beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor, vilkas lydelse är identisk i målen C?181/04–C?183/04, till domstolen:

”1. Skall bestämmelserna i artikel 15.4 a i rådets sjätte direktiv …, som det hänvisas till i artikel 15.5 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 15.8 i [sjätte] direktivet, vara till redaren själv som tjänsterna tillhandahålls eller kan undantag beviljas även om de tillhandahålls tredje man, under den enda förutsättningen att tillhandahållandet sker för att täcka direkta behov för sådana fartyg som avses i artikel 15.5, det vill säga sådana fartyg som avses i artikel 15.4 a och b?

3. Är det enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelser och principer som är tillämpliga på 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?”

11 Målen C?181/04–C?183/04 har, genom beslut av domstolens ordförande av den 2 juni 2004, förenats vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

12 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida kriteriet ”som används på öppna havet”, vilket nämns i artikel 15.4 a i sjätte direktivet, till vilken artikel 15.5 hänvisar, endast gäller de fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller om bestämmelsen också gäller de fartyg som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

13 Den grekiska regeringen och kommissionen är båda av den uppfattningen att bestämmelserna i artikel 15.4 a i sjätte direktivet endast gäller sådana fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Den italienska regeringen anser emellertid att artikel 15.4 a i sjätte direktivet skall tolkas så, att det undantag från skatteplikt som däri föreskrivs gäller dels fartyg som används på öppna havet och som fraktar passagerare mot betalning, dels fartyg som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

14 Domstolen konstaterar att systematiken i och syftet med artikel 15.4 a i sjätte direktivet är att kriteriet ”som används på öppna havet” skall tillämpas på samtliga fartyg som nämns i denna bestämmelse, trots att de olika språkversionerna av artikel 15.4 a i sjätte direktivet kan tolkas på skilda sätt. Det framgår av rubriken till samma artikel, nämligen ”Undantag för export”, att syftet med bestämmelserna i denna artikel är att från mervärdesskatt undanta bunkring och proviantering samt, på vissa villkor, leverans av varor till havsgående fartyg. Den omständigheten att kriteriet endast tillämpas på fartyg som används på öppna havet leder nämligen till att undantaget från skatteplikt inte gäller för fartyg som används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet men inte används på öppet hav. För det fall denna bestämmelse skall förstås så, att den inte endast gäller fartyg som används på öppna havet, är artikel 15.4 b, i vilken ett sådant undantag från skatteplikt också föreskrivs för fartyg som används för fiske inomskärs, överflödig.

15 Tolkningen att endast fartyg som används på öppna havet omfattas av artikel 15.4 a i sjätte direktivet är dessutom förenlig med domstolens fasta praxis, enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt skall tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (se, bland annat, dom av den 26 juni 1990 i mål C?185/89, Velker International Oil Company, REG 1990, s. I?2561, punkt 19, och av den 16 september 2004 i mål C?382/02, Cimber Air, REG 2004, s. I?8379, punkt 25).

16 Den första frågan skall således besvaras så, att artikel 15.4 a i sjätte direktivet, till vilken artikel 15.5 hänvisar, inte endast är tillämplig på fartyg som används på öppna havet och som fraktar passagerare mot betalning, utan också på fartyg som används på öppna havet för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

Den andra frågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida undantaget från skatteplikt enligt artikel 15.8 i sjätte direktivet endast gäller tillhandahållande av tjänster för att täcka direkta behov för sådana havsgående fartyg som avses i artikel 15.5 och deras laster, och

vilka tillhandahålls redaren själv, eller om undantaget även gäller sådana tjänster som tillhandahålls tredje man.

18 I detta hänseende skall det erinras om att det i målen vid den nationella domstolen är fråga om transaktioner i form av transport av bränsle som Elmeka utför på uppdrag av Oceanic, som säljer bränslet till redarna till de berörda fartygen. Elmeka tillhandahåller nämligen inte sina tjänster direkt till redarna utan till Oceanic, som levererar varorna till dessa redare.

19 Den grekiska och den italienska regeringen anser liksom kommissionen att tjänsterna skall tillhandahållas redaren själv för att dessa tjänster skall kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 15.8 i sjätte direktivet.

20 Domstolen erinrar om att undantagen från skatteplikt enligt fast rättspraxis utgör fristående gemenskapsrättsliga begrepp som skall tolkas mot bakgrund av det allmänna sammanhanget i det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom sjätte direktivet (se, bland annat, dom av den 5 juni 1997 i mål C?2/95, SDC, REG 1997, s. I?3017, punkt 21, och av den 10 september 2002 i mål C?141/00, Kügler, REG 2002, s. I?6833, punkt 25, samt domen i det ovannämnda målet Cimber Air, punkt 23). Såsom har angetts i punkt 15 ovan skall dessutom undantagen från mervärdesskatteplikt tolkas restriktivt.

21 Sådan bunkring och proviantering av fartyg som nämns i artikel 15.4 i sjätte direktivet skall undantas från skatteplikt, eftersom de likställs med export (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Velker International Oil Company, punkt 21).

22 Vad gäller export är undantaget i artikel 15.4 i sjätte direktivet, på samma sätt som undantaget i artikel 15.1 uteslutande är tillämpligt på slutliga leveranser av varor som av säljaren eller för hans räkning skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen, endast tillämpligt på leverans av varor till en fartygsledning som använder dessa varor till bunkring och proviantering av sina fartyg. Bestämmelsen kan alltså inte utsträckas till att också gälla leverans av varor som hänför sig till ett föregående handelsled (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Velker International Oil Company, punkt 22).

23 En utvidgning av undantaget från skatteplikt till att omfatta de handelsled som ligger före den slutliga leveransen av varorna till fartygsledningen kräver nämligen att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varor som är undantagna från skatteplikt. Ett sådant system skulle skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte var förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 15 första meningen i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Velker International Oil Company, punkt 24).

24 Såsom generaladvokaten påpekat i punkt 28 i sitt förslag till avgörande, kan dessa överväganden också tillämpas på undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 15.8 i sjätte direktivet. För att en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet i sin helhet skall kunna säkerställas följer av det ovanstående att undantaget från skatteplikt i denna bestämmelse endast är tillämpligt på tjänster som tillhandahålls redaren direkt, och det kan alltså inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett föregående handelsled.

25 Den andra frågan skall således besvaras så, att artikel 15.8 i sjätte direktivet skall förstås så, att undantaget från skatteplikt i denna bestämmelse gäller tjänster som tillhandahålls redaren direkt för att täcka direkta behov för havsgående fartyg.

Den tredje frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida en handling från en nationell skattemyndighet enligt vilken den skattskyldige inte behöver övervältra mervärdesskatt på sin avtalspart, med hänsyn till gemenskapsrättsliga bestämmelser och principer som reglerar mervärdesskatt – även om denna handling inte är lagenlig – kan ge upphov till berättigade förväntningar för en skattskyldig som vägrat att betala denna skatt retroaktivt.

27 Kommissionen anser att det enligt principen om skydd för berättigade förväntningar inte är tillåtet att retroaktivt påföra sådan mervärdesskatt som den skattskyldige under den aktuella perioden varken har övervältrat på sin avtalspart eller betalat till skattemyndigheten, när den skattskyldige genom denna myndighets agerande under flera år varit övertygad om att denna skatt inte behövde övervältras. Kommissionen har dock under förhandlingen tillagt att den omständigheten att undantaget från skatteplikt inte meddelats av den behöriga skattemyndigheten eventuellt kan leda till en annan bedömning.

28 Den grekiska regeringen anser emellertid att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt inte utgör hinder för att retroaktivt påföra en skatt som den skattskyldige inte betalat till skattemyndigheten på grund av att denne varit övertygad om att skatten inte behövde övervältras om denna övertygelse uppkommit genom en tolkning av tillämplig lagstiftning som en skattemyndighet har företagit på begäran av den skattskyldige, och i synnerhet om denna skattemyndighet inte var behörig att uttala sig i denna fråga.

29 Den italienska regeringen anser att en avvägning mellan säkerställandet av rättssäkerhetsprincipen liksom principen om skydd för berättigade förväntningar, å ena sidan, och nödvändigheten att följa gemenskapsrättsliga bestämmelser om mervärdesskatt, å andra sidan, torde leda till den slutsatsen att Grekland, i de förevarande målen vid den nationella domstolen, varken kan ålägga straffavgift av något slag eller begära betalning av ränta, men att den ifrågavarande skatten likväl skall betalas.

30 Domstolen konstaterar att det av hänskjutandebesluten framgår att det i det förevarande fallet är fråga om provisoriska beslut av den 5 juni 1997 från den behöriga skattemyndigheten, om påförande av mervärdesskatt för räkenskapsåren 1994 (C?183/04), 1995 (C?182/04) och 1996 (C?181/04), vilket medförde att de handlingar om undantag från den nämnda skatten som skattemyndigheten i Pireus hade utfärdat tidigare återkallades.

31 Det kan i detta hänseende erinras om att principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen enligt domstolens fasta praxis utgör en del av gemenskapens rättsordning. De skall således iakttas inte bara av gemenskapsinstitutionerna, utan även av medlemsstaterna, då dessa utövar sina befogenheter enligt gemenskapsdirektiven (se, bland annat, dom av den 3 december 1998 i mål C?381/97, Belgocodex, REG 1998, s. I?8153, punkt 26, och av den 26 april 2005 i mål C?376/02, Goed Wonen, REG 2005, s. I?3445, punkt 32). Av detta följer att de nationella myndigheterna är skyldiga att iaktta principen om skydd för berättigade förväntningar i förhållande till ekonomiska aktörer.

32 Vad gäller principen om skydd för berättigade förväntningar i förhållande till mottagaren av den gynnande rättsakten skall det i ett första led avgöras huruvida myndigheternas åtgärd hade kunnat ge upphov till rimliga förväntningar hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 december 1975 i de förenade målen 95/74–98/74, 15/75 och 100/75, Union nationale des coopératives agricoles de céréales m.fl. mot kommissionen och rådet, REG 1975, s. 1615, punkterna 43–45, och av den 1 februari 1978 i mål 78/77, Lührs, REG 1978, s. 169, punkt 6). Om svaret på denna fråga är jakande skall det därefter prövas huruvida

dessa förväntningar är berättigade.

33 Såsom framgår av hänskjutandebeslutet har Elmeka i förevarande fall ställt en fråga till skattemyndigheten i Pireus för att få klarhet i huruvida företaget, såvitt gällde bunkring av fartyg, var undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 22 i lag 1642/1986 och, om så var fallet, vilket förfarande som då gällde. Denna myndighet svarade att det ifrågavarande konossementet var undantaget från mervärdesskatteplikt enligt nämnda artikel 22 c och d.

34 Det skall dessutom påpekas att den grekiska regeringen under förhandlingen angett att det i den nationella lagstiftningen finns en uttrycklig bestämmelse som ger de behöriga nationella myndigheterna rätt att svara på medborgarnas frågor angående oklarheter på det skatterättsliga området.

35 Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida Elmeka, vars verksamhetsföremål är att med en supertanker transportera petroleumprodukter på uppdrag av olika befraktare/leverantörer, rimligen kunde förutsätta att skattemyndigheten i Pireus var behörig att uttala sig angående frågan huruvida undantaget från skatteplikt var tillämpligt på Elmekas verksamhet.

36 Med beaktande av det anförda finner domstolen att den tredje frågan skall besvaras så, att nationella skattemyndigheter är skyldiga att iaktta principen om skydd för berättigade förväntningar inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den skattskyldige, under sådana omständigheter som var i fråga i målen vid den nationella domstolen, rimligen hade kunnat förutsätta att det ifrågavarande beslutet hade fattats av en behörig myndighet.

Rättegångskostnader

37 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **Artikel 15.4 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, till vilken artikel 15.5 hänvisar, i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992, är inte endast tillämplig på fartyg som används på öppna havet och som fraktar passagerare mot betalning, utan också på fartyg som används på öppna havet för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.**

2) **Artikel 15.8 i sjätte direktivet 77/388 skall förstås så, att undantaget från skatteplikt i denna bestämmelse gäller tjänster som tillhandahålls redaren direkt för att täcka direkta behov för havsgående fartyg.**

3) **Nationella skattemyndigheter är skyldiga att iaktta principen om skydd för berättigade förväntningar inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den skattskyldige, under sådana omständigheter som var i fråga i målen vid den nationella domstolen, rimligen hade kunnat förutsätta att det ifrågavarande beslutet hade fattats av en behörig myndighet.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: grekiska.