Downloaded via the EU tax law app / web

Gevoegde zaken C?181/04 tot en met C?183/04

Elmeka NE

tegen

Ypourgos Oikonomikon

(verzoeken van de Symvoulio tis Epikrateias om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 15, punten 4, sub a, 5 en 8 – Vrijstelling voor verhuur van zeeschepen – Draagwijdte”

Conclusie van advocaat-generaal C. Stix-Hackl van 1 december 2005

Arrest van het Hof (Tweede kamer) van 14 september 2006

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 15, punten 4, sub a, en 5)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 15, punt 8)

3. *Gemeenschapsrecht – Beginselen – Bescherming van gewettigd vertrouwen*

1. Artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111, waarnaar punt 5 van hetzelfde artikel verwijst, is niet alleen van toepassing op schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, maar ook op schepen voor de vaart op volle zee die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels? of visserijactiviteit.

Indien immers bepaalde taalversies van artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn zich lenen tot uiteenlopende uitleggingen, pleiten de opzet en het doel ervan nochtans voor de toepassing van het bestemmingscriterium „voor de vaart op volle zee” op alle in de genoemde bepaling vermelde types van schepen. Indien deze bepaling aldus zou moeten worden begrepen dat ze niet alleen doelt op de schepen voor de vaart op volle zee, zou punt 4, sub b, van datzelfde artikel, dat ook voorziet in een dergelijke vrijstelling voor de schepen voor de kustvisserij, overbodig zijn.

(cf. punten 14, 16, dictum 1)

2. Artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd dat de vrijstelling waarin die bepaling voorziet, geldt voor diensten die rechtstreeks ten behoeve van de reder worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen.

Met het oog op een coherente toepassing van de Zesde richtlijn in haar geheel, kan immers de vrijstelling waarin artikel 15, punt 8, voorziet, immers niet wordt uitgebreid tot diensten in een eerdere handelsfase.

(cf. punten 24?25, dictum 2)

3. In het kader van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten de nationale belastingdiensten het vertrouwensbeginsel in acht nemen. Het staat aan de nationale rechter om te beoordelen of, indien een besluit van de belastingdienst van een lidstaat een belastingplichtige machtigt om de belasting over de toegevoegde waarde niet op zijn medecontractant af te wentelen, de belastingplichtige redelijkerwijze kon aannemen dat het betrokken besluit door een bevoegde instantie was gegeven.

(cf. punten 26, 36, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

14 september 2006 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 15, punten 4, sub a, 5 en 8 – Vrijstelling voor verhuur van zeeschepen – Draagwijdte”

In de gevoegde zaken C?181/04 tot en met C?183/04,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Symvoulio tis Epikrateias (Griekenland) bij beslissingen van 3 maart 2004, ingekomen bij het Hof op 19 april 2004, in de procedures

Elmeka NE

tegen

Ypourgos Oikonomikon,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris en G. Arestis (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 september 2005,

gelet op de opmerkingen van:

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Apessos, S. Spyropoulos en I. Bakopoulos, alsmede door S. Chala als gemachtigden,

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 december 2005,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 15, punten 4, sub a, 5 en 8, 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn”), alsmede het vertrouwens? en het rechtszekerheidsbeginsel.

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Elmeka NE (hierna: „Elmeka”) en de Ypourgos Oikonomikon (minister van Financiën) over de weigering van deze laatste om vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) te verlenen voor handelingen die tot vrachtheffingen voor het vervoer van brandstoffen ter bevoorrading van schepen hebben geleid.

Het rechtskader

De communautaire regeling

3 Artikel 15 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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;

[...]”

De nationale regeling

4 Artikel 22, lid 1, van wet nr. 1642/1986 betreffende de toepassing van de btw en andere bepalingen (FEK A’ 125), die de Zesde richtlijn in Grieks recht omzet, in de tijdens de relevante periode geldende versie, bepaalt met name:

„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. Uitgesloten 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 [...]”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

5 Elmeka heeft als maatschappelijk doel de exploitatie van een tanker die in Griekenland petroleumproducten transporteert voor rekening van verschillende bevrachters die in vloeibare brandstoffen handelen.

6 Bij een fiscale controle van de door Elmeka bijgehouden boeken en bescheiden betreffende de belastingjaren 1994 tot en met 1996 is vastgesteld dat zich onder de bevrachters-leveranciers waarmee deze vennootschap zaken deed, ook de Panamese vennootschap Oceanic International

Bunkering SA (hierna: „Oceanic”), bevond, die als maatschappelijk doel de handel in petroleumproducten had. Tevens werd vastgesteld dat Elmeka geen btw in rekening bracht over de op basis van de cognossementen ontvangen bruto-vrachtprijs voor het vervoer van petroleumproducten bestemd voor de bevoorrading van schepen in Griekenland voor rekening van de vennootschap Oceanic, op grond dat het van deze belasting vrijgestelde transacties betrof.

7 Bij brief van 21 juni 1994 aan de Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (voor maritieme zaken bevoegde belastingdienst van Piraeus; hierna: „belastingdienst van Piraeus”) heeft Elmeka gevraagd of zij in het kader van de bevoorrading met haar tanker voor rekening van de vennootschap Oceanic van schepen die naar het buitenland varen en brandstoffen uit raffinaderijen op de rede van de haven van Piraeus vervoeren, volgens de wet btw in rekening moest brengen over de cognossementen die zij voor deze vennootschap uitschreef, dan wel of zij vrijgesteld was krachtens wet nr. 1642/1986, en zo ja, volgens welke procedure. In antwoord op deze vraag heeft de belastingdienst van Piraeus meegedeeld dat de betrokken cognossementen van btw waren vrijgesteld.

8 Na de afschaffing, per 1 januari 1993, van de btw-vrijstelling voor het vervoer van petroleumproducten, waren de door Elmeka verrichtte handelingen aan btw onderworpen, omdat zij in het binnenland plaatsvonden, ongeacht of de begunstigde ervan buiten de Gemeenschap was gevestigd. In deze omstandigheden heeft de bevoegde belastingdienst bij drie beschikkingen met betrekking tot de drie betrokken belastingjaren, namelijk de jaren 1994 (C?183/04), 1995 (C?182/04) en 1996 (C?181/04), Elmeka aangeslagen voor het verschil in de verschuldigde hoofdsom, en haar een verhoging ervan opgelegd wegens onjuiste aangifte voor elk betrokken jaar alsmede een boete.

9 Elmeka is tegen deze beschikkingen opgekomen bij de Dioikitiko Protodikeio Pireos (administratieve rechtbank van eerste aanleg van Piraeus). Nadat deze haar beroep had verworpen, heeft deze vennootschap hoger beroep ingesteld bij het Dioikitiko Efeteio Pireos (administratief hof van beroep van Piraeus) dat het vonnis in eerste aanleg heeft vernietigd, en in casu heeft erkend dat, indien een positieve handelwijze van de belastingdienst van Piraeus bij de belastingplichtige een vaste en gewettigde overtuiging heeft doen ontstaan dat hij niet btw-plichtig was, met als gevolg dat hij de btw niet heeft afgewenteld op de verbruiker, deze belastingplichtige de genoemde belasting niet verschuldigd was, indien de naheffing ervan de economische stabiliteit van de vennootschap in gevaar zou brengen. Niettemin werd dit middel van beroep afgewezen op grond dat Elmeka geen concrete gegevens met betrekking tot haar financiële situatie had aangedragen en zij bijgevolg niet had weten aan te tonen dat een van de voorwaarden voor toepassing van de regel inzake het bestaan van een vaste en gewettigde overtuiging was vervuld. De Dioikitiko Efeteio Pireos heeft eveneens beslist dat het door Elmeka verrichte vervoer van brandstoffen niet onder artikel 22, lid 1, sub c, van wet nr. 1642/1986 viel en dat bij beschikking nr. 6 van de bevoegde belastingdienst van 5 juni 1997 terecht btw van deze vennootschap is geheven. Het beroep is dus op dit punt verworpen.

10 Elmeka heeft vervolgens tegen dit afwijzend arrest hogere voorziening ingesteld bij de Symvoulio tis Epikrateias, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft voorgelegd, die in de zaken C?181/04 tot en met C?183/04 identiek geformuleerd zijn:

„1) Betreft artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn [...], 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?”

11 Bij beschikking van de president van het Hof van 2 juni 2004 zijn de zaken C?181/04 tot en met C?183/04 gevoegd voor de mondelinge en de schriftelijke behandeling evenals voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag

12 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het in artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn genoemde bestemmingscriterium „voor de vaart op volle zee”, waarnaar punt 5 van hetzelfde artikel verwijst, alleen geldt voor schepen waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, dan wel ook voor schepen die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels? of visserijactiviteit.

13 De Griekse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen zijn het erover eens dat de bepalingen van artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn alleen betrekking hebben op schepen die bestemd zijn voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels? of visserijactiviteit. De Italiaanse regering meent daarentegen dat deze bepalingen aldus moeten worden uitgelegd dat de vrijstelling waarin zij voorzien, enerzijds geldt voor de schepen bestemd voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, en anderzijds voor schepen bestemd voor de uitoefening van een industriële, handels? of visserijactiviteit.

14 Zelfs indien bepaalde taalversies van artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn zich lenen tot uiteenlopende uitleggingen, pleiten de opzet en het doel ervan nochtans voor de toepassing van het bestemmingscriterium „voor de vaart op volle zee” op alle in de genoemde bepaling vermelde schepen. Uit het kopje van ditzelfde artikel „Vrijstelling bij uitvoer uit de Gemeenschap en voor met uitvoer uit de Gemeenschap gelijkgestelde handelingen, alsmede voor internationaal vervoer”, blijkt dat de bepalingen hiervan de bevoorrading en onder bepaalde voorwaarden de levering van goederen aan zeeschepen van de btw beogen vrij te stellen. De toepassing van het bestemmingscriterium „voor de vaart op volle zee” maakt het immers niet mogelijk dat schepen bestemd voor de vaart op zee die een industriële, commerciële of visserijactiviteit uitoefenen, voor zover deze handelingen plaatsvinden op volle zee, in aanmerking te komen voor een vrijstelling. Indien deze bepaling aldus zou moeten worden begrepen dat ze niet alleen de schepen voor de vaart op volle zee bedoelt, zou punt 4, sub b, van datzelfde artikel, dat ook voorziet in een dergelijke vrijstelling voor de schepen voor de kustvisserij, overbodig zijn.

15 Bovendien is een uitlegging volgens welke artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn alleen van toepassing is op schepen bestemd voor de vaart op volle zee, in overeenstemming met de vaste rechtspraak van het Hof volgens welke btw-vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd omdat zij uitzonderingen vormen op het algemene beginsel dat over elke dienst die ten bezwarende titel door een belastingplichtige wordt verricht, omzetbelasting wordt geheven (zie met name arresten van 26 juni 1990, Velker International Oil Company, C?185/89, Jurispr. blz. I?2561, punt 19, en 16 september 2004, Cimber Air, C?382/02, Jurispr. blz. I?8379, punt 25).

16 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 15, punt 4, sub a, van de Zesde richtlijn, waarnaar punt 5 van hetzelfde artikel verwijst, niet alleen van toepassing is op schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, maar ook op schepen voor de vaart op volle zee die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels? of visserijactiviteit.

De tweede vraag

17 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de vrijstelling waarin artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn voorziet, alleen geldt voor het verrichten van diensten voor de rechtstreekse behoeften van de in punt 5 van datzelfde artikel bedoelde zeeschepen en hun lading ten behoeve van de reder zelf, dan wel of de vrijstelling ook geldt voor zulke diensten ten behoeve van een derde.

18 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het in de bij de verwijzende rechter aanhangige zaken gaat om het vervoer door Elmeka van brandstoffen voor rekening van Oceanic, die de brandstof verkoopt aan de reders van de betrokken schepen. Elmeka verricht de diensten immers niet rechtstreeks ten behoeve van de reders, maar ten behoeve van Oceanic, die zelf de levering van de goederen aan deze reders verricht.

19 De Griekse en de Italiaanse regering alsmede de Commissie menen dat de diensten ten behoeve van de reder zelf moeten worden verricht om in aanmerking te komen voor de vrijstelling waarin artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn voorziet.

20 Er zij aan herinnerd dat de vrijstellingen autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn, die in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst (zie met name arresten van 5 juni 1997, SDC, C?2/95, Jurispr. blz. I?3017, punt 21, en 10 september 2002, Kügler, C?141/00, Jurispr. blz. I?6833, punt 25, en arrest Cimber Air, reeds aangehaald). Bovendien moeten de btw-vrijstellingen, zoals aangehaald in punt 15 van onderhavig arrest, strikt worden uitgelegd.

21 De in artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn genoemde handelingen ter bevoorrading van schepen genieten vrijstelling omdat zij worden gelijkgesteld met uitvoerhandelingen (zie in die zin arrest Velker International Oil Company, reeds aangehaald, punt 21).

22 Juist zoals bij uitvoerhandelingen de in artikel 15, punt 1, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling van rechtswege alleen geldt voor de uiteindelijke levering van door of voor rekening van de verkoper uit de Gemeenschap uitgevoerde goederen, kan ook de in punt 4 van datzelfde artikel bepaalde uitzondering slechts toepassing vinden bij leveringen van goederen aan de scheepsexploitant die deze goederen voor de bevoorrading van zijn schepen gebruikt, en kan zij dus niet worden uitgebreid tot leveringen van die goederen in een eerdere handelsfase (zie in die zin arrest Velker International Oil Company, reeds aangehaald, punt 22).

23 Werd de vrijstelling immers uitgebreid tot de handelsfasen die voorafgaan aan de eindlevering van de goederen aan de scheepsexploitant, dan zouden de staten regelingen moeten treffen om de eindbestemming van de met vrijstelling van belasting geleverde goederen te controleren. Dergelijke regelingen zouden voor de staten 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 (zie in die zin arrest Velker International Oil Company, reeds aangehaald, punt 24).

24 Zoals de advocaat-generaal in punt 28 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan deze motivering mutatis mutandis worden gebruikt voor de vrijstelling van diensten in de zin van artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn. Bijgevolg kan met het oog op een coherente toepassing van de Zesde richtlijn in haar geheel, de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet, alleen van toepassing zijn op diensten die rechtstreeks ten behoeve van de reder worden verricht, en kan zij dus niet worden uitgebreid tot verrichtingen in een eerdere handelsfase.

25 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de vrijstelling waarin die bepaling voorziet, alleen geldt voor diensten die rechtstreeks ten behoeve van de reder worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen.

De derde vraag

26 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of volgens de communautaire regels en beginselen betreffende de btw een besluit van de nationale belastingdienst waarbij een belastingplichtige wordt gemachtigd om de btw niet op zijn medecontractant af te wentelen, zelfs al is dit besluit onwettig, bij de belastingplichtige een gewettigd vertrouwen kan doen ontstaan dat zich verzet tegen nabetaling van deze belasting.

27 Volgens de Commissie staat het vertrouwensbeginsel eraan in de weg dat nabetaling worden gevorderd van de btw die de belastingplichtige tijdens de betrokken belastingjaren niet op zijn medecontractant heeft afgewenteld, en die hij niet aan de belastingdienst heeft afgedragen, wanneer de houding van deze laatste gedurende verschillende jaren bij de belastingplichtige de gewettigde overtuiging heeft gewekt dat hij deze belasting niet hoefde af te wentelen. Ter

terechtzitting heeft de Commissie daar echter aan toegevoegd dat het feit dat de informatie niet door de bevoegde belastingdienst werd meegedeeld, eventueel tot een ander oordeel zou kunnen leiden.

28 De Griekse regering meent echter dat de communautaire rechtsregels inzake de btw niet in de weg staan aan de navordering van een belasting die niet aan de belastingdienst werd afgedragen omdat de belastingplichtige ervan overtuigd was dat hij deze belasting niet hoefde af te wentelen, wanneer deze overtuiging te wijten is aan een uitlegging van de relevante wetsbepalingen door een instantie van de belastingdienst op vraag van de belastingplichtige, en met name wanneer deze instantie niet bevoegd was om zich daarover uit te spreken.

29 Volgens de Italiaanse regering moet het juiste evenwicht tussen enerzijds de bescherming van het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel en anderzijds de noodzaak om de communautaire regeling inzake de btw na te leven tot de conclusie leiden dat de Griekse Staat in de hoofdgedingen geen enkele boete, en zelfs geen betaling van intresten mag eisen, terwijl de belasting niettemin moet worden voldaan.

30 Uit de verwijzingsbeslissingen blijkt dat het in de hoofdgedingen gaat om voorlopige beschikkingen van de bevoegde belastingdienst van 5 juni 1997 waarbij de over de belastingjaren 1994 (C?183/04), 1995 (C?182/04) en 1996 (C?181/04) verschuldigde btw werd vastgesteld, met het gevolg dat een eerder door de belastingdienst van Piraeus verleende vrijstelling van deze belasting werd ingetrokken.

31 Volgens vaste rechtspraak van het Hof maken het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel deel uit van de communautaire rechtsorde. Uit dien hoofde moeten zij in acht worden genomen door de gemeenschapsinstellingen, maar ook door de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden (zie met name arresten van 3 december 1998, Belgocodex, C?381/97, Jurispr. blz. I?8153, punt 26, en 26 april 2005, „Goed Wonen”, C?376/02, Jurispr. blz. I?3445, punt 32). Hieruit volgt dat de nationale instanties het vertrouwensbeginsel jegens de marktdeelnemers in acht moeten nemen.

32 Met betrekking tot het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen van de begunstigde van een gunstige handeling, moet in de eerste plaats worden uitgemaakt of de handelingen van de administratieve instanties bij de voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen hebben gewekt (zie in deze zin arresten van 10 december 1975, Union nationale des coopératives agricoles de céréales e.a./Commissie en Raad, 95/74–98/74, 15/75 en 100/75, Jurispr. blz. 1615, punten 43?45, en 1 februari 1978, Lührs, 78/77, Jurispr. blz. 169, punt 6). Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moet in de tweede plaats worden nagegaan of dit vertrouwen gewettigd is.

33 Zoals in de verwijzingsbeslissingen is uiteengezet, heeft Elmeka in casu aan de belastingdienst van Piraeus gevraagd of zij in het kader van de bevoorrading van schepen, op grond van artikel 22 van wet nr. 1642/1986 vrijgesteld was van btw, en zo ja, volgens welke procedure. Deze dienst heeft haar geantwoord dat overeenkomstig het genoemde artikel 22, sub c en d, de cognossementen van btw waren vrijgesteld.

34 Daarenboven zij opgemerkt dat de Griekse regering, zowel in haar schriftelijke opmerkingen als ter terechtzitting, heeft verklaard dat er een uitdrukkelijke bepaling van nationaal recht bestaat die de nationale instantie aanwijst die bevoegd is om de vragen van de burgers inzake problemen van belastingrecht te beantwoorden.

35 In dit verband staat het aan de nationale rechter om te onderzoeken of Elmeka, dat als maatschappelijk doel heeft de exploitatie van een tanker die petroleumproducten vervoert voor

rekening van verschillende bevrachters, redelijkerwijze kon aannemen dat de belastingdienst van Piraeus bevoegd was om zich uit te spreken over de toepassing van de vrijstelling van haar activiteiten.

36 Gelet op het voorgaande moet op de derde vraag worden geantwoord dat in het kader van het gemeenschappelijke stelsel van btw de nationale belastingdiensten het vertrouwensbeginsel in acht moeten nemen. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of in de omstandigheden van de hoofdgedingen de belastingplichtige redelijkerwijze kon aannemen dat de betrokken beschikking door een bevoegde instantie was gegeven.

Kosten

37 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

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, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992, waarnaar punt 5 van hetzelfde artikel verwijst, is niet alleen van toepassing op schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, maar ook op schepen voor de vaart op volle zee die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels? of visserijactiviteit.**

2) **Artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat de vrijstelling waarin die bepaling voorziet, geldt voor diensten die rechtstreeks ten behoeve van de reder worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen.**

3) **In het kader van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten de nationale belastingdiensten het vertrouwensbeginsel in acht nemen. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of in de omstandigheden van de hoofdgedingen de belastingplichtige redelijkerwijze kon aannemen dat de betrokken beschikking door een bevoegde instantie was gegeven.**

ondertekeningen

* Procestaal: Grieks.