URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)

14. September 2006 *

In den verbundenen Rechtssachen C-181/04 bis C-183/04

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Symvoulio tis Epikrateias (Griechenland) mit Entscheidungen vom 3. März 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 19. April 2004, in den Verfahren

Elmeka NE

gegen

Ypourgos Oikonomikon

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans, des Richters J. Makarczyk, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter P. Kūris und G. Arestis (Berichterstatter),

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,

Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

* Verfahrenssprache: Griechisch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 8. September 2005,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der griechischen Regierung, vertreten durch M. Apessos, S. Spyropoulos, I. Bakopoulos und S. Chala als Bevollmächtigte,

— der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten, im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 1. Dezember 2005

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung von Artikel 15 Nummern 4 Buchstabe a, 5 und 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflich-

tige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 384, S. 47) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit.

2 Diese Ersuchen ergehen im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Elmeka NE (im Folgenden: Elmeka) und dem Ypourgos Oikonomikon (Finanzminister) über dessen Weigerung, mit Frachtgebühren für Transporte von Kraftstoffen zur Versorgung von Seeschiffen verbundene Umsätze von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 15 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

4. Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Schiffen, die

   a) auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr, zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind,

   b) als Bergungs- oder Rettungsschiffe auf See oder zur Küstenfischerei eingesetzt sind, wobei im letztgenannten Fall Lieferungen von Bordproviant ausgenommen sind,

...

5. Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen der unter Nummer 4 Buchstaben a) und b) bezeichneten Seeschiffe sowie Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Schiffe eingebauten Gegenstände — einschließlich der Ausrüstung für die Fischerei — oder der Gegenstände für ihren Betrieb;

...

8. andere Dienstleistungen als die nach Nummer 5, die für den unmittelbaren Bedarf der dort bezeichneten Seeschiffe und ihrer Ladungen bestimmt sind;

...“

Nationales Recht

4 Artikel 22 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 1642/1986 über die Anwendung der Mehrwertsteuer und sonstige Regelungen (FEK A' 125), das die Sechste Richtlinie in die griechische Rechtsordnung umsetzt, bestimmte in der im streiterheblichen Zeitraum geltenden Fassung:

„Von der Steuer befreit sind:

a) die Lieferung und die Einfuhr von Schiffen, die für den Einsatz in der Handelsschifffahrt, für die Fischerei durch Steuerpflichtige im Rahmen der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung oder für eine andere Nutzung, die Zerlegung oder die Verwendung durch die Streitkräfte und die öffentliche Hand im Allgemeinen vorgesehen sind, die Lieferung und die Einfuhr von Bergungs- oder Rettungsschiffen oder -wasserfahrzeugen auf See sowie von Gegenständen und Stoffen, die in Schiffen, Rettungsbooten und Wasserfahrzeugen dieses Bereichs eingebaut oder benutzt werden. Ausgenommen sind Vergnügungs- oder Sportboote;

...

c) die Lieferung und die Einfuhr von Kraftstoffen, Schmiermitteln, Proviant und weiteren Gütern für die Versorgung von Schiffen, Wasserfahrzeugen und Luftfahrzeugen, die nach den Buchstaben a und b befreit sind. Für Schiffe und Wasserfahrzeuge der Inlandshandelsflotte oder für anderen Inlandsgebrauch sowie für Fischereifahrzeuge, die in griechischen Inlandsgewässern fischen, ist die Befreiung auf Kraftstoffe und Schmiermittel beschränkt;

d) die Vercharterung von Schiffen und die Vermietung von Luftfahrzeugen, wenn sie der Vornahme von besteuerten Umsätzen oder befreiten Umsätzen mit Vorsteuerabzugsrecht dient. Ausgenommen von der Befreiung ist die Vercharterung oder die Vermietung von Vergnügungs- oder Sportbooten oder -luftfahrzeugen ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

5 Gesellschaftszweck von Elmeka ist der Betrieb eines Tankschiffs, mit dem sie in Griechenland Transporte von Erdölerzeugnissen für Rechnung verschiedener, im Handel mit Flüssigkraftstoff tätiger Befrachter durchführt.

6 Im Rahmen einer Steuerprüfung ihrer Bücher und Unterlagen für die Jahre 1994 bis 1996 wurde festgestellt, dass sich unter den Befrachter-Lieferanten von Elmeka die panamesische Gesellschaft Oceanic International Bunkering SA (im Folgenden: Oceanic) befand, deren Gesellschaftszweck der Handel mit Erdölerzeugnissen ist. Ferner wurde festgestellt, dass Elmeka für die Bruttofrachtgebühren, die sie aufgrund der einzelnen Konnossemente für die Transporte von Erdölerzeugnissen zur Proviantierung von Schiffen in Griechenland für Rechnung von Oceanic erhalten hatte, keine Mehrwertsteuer ausgewiesen hatte, mit der Begründung, dass diese Geschäfte von der Mehrwertsteuer befreit seien.

7 Mit Schreiben vom 21. Juni 1994 hatte Elmeka an die Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (Finanzamt Piräus-Schifffahrtssachen, im Folgenden: Finanzamt Piräus) die Frage gerichtet, ob sie für die Versorgung von Schiffen, die Auslandsfahrten durchführen, mit Kraftstoffen, die aus den Raffinerien der Reede des Hafens von Piräus stammen, mit ihrem Tankschiff für Rechnung von Oceanic gesetzlich dazu verpflichtet sei, auf dem dieser Gesellschaft ausgestellten Konnossement die

Mehrwertsteuer auszuweisen, oder ob sie aufgrund des Gesetzes Nr. 1642/1986 — und wenn ja, nach welchem Verfahren — davon befreit sei. Auf diese Frage antwortete das Finanzamt Piräus, dass die fraglichen Konnossemente von der Mehrwertsteuer befreit seien.

8 Nach der Aufhebung der Mehrwertsteuerbefreiung für Dienstleistungen betreffend den Transport von Erdölerzeugnissen mit Wirkung vom 1. Januar 1993 wurden die von Elmeka erbrachten Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterworfen, da sie im Inland erbracht würden, ungeachtet dessen, dass ihr Empfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig war. Die zuständige Steuerbehörde erhob daher in Bezug auf die streitigen Steuerjahre, d. h. die Jahre 1994 (Rechtssache C-183/04), 1995 (Rechtssache C-182/04) und 1996 (Rechtssache C-181/04), von Elmeka den Differenzbetrag für die geschuldete Steuer selbst sowie einen Steuerzuschlag wegen falscher Anmeldung für jedes der betreffenden Steuerjahre und eine Geldbuße.

9 Elmeka focht diese Entscheidungen vor dem Dioikitiko Protodikeio (Verwaltungsgericht erster Instanz) Piräus an. Nachdem dieses die Klage abgewiesen hatte, legte sie Berufung beim Dioikitiko Efeteio (Verwaltungsgericht zweiter Instanz) Piräus ein; dieses hob das erstinstanzliche Urteil auf und vertrat die Ansicht, dass, wenn durch eine positive Handlung des Finanzamts Piräus im Steuerpflichtigen ein über lange Zeit beständiges und gerechtfertigtes Vertrauen darauf entstanden sei, dass er nicht der Mehrwertsteuer unterliege, so dass er diese nicht auf den Verbraucher überwälzt habe, die Festsetzung der Steuer für die Vergangenheit nicht zulässig sei, wenn dadurch die finanzielle Stabilität seines Unternehmens gefährdet sei. Dieser Anfechtungsgrund wurde jedoch mit der Begründung zurückgewiesen, Elmeka habe keine konkreten Gesichtspunkte betreffend ihre finanzielle Situation angeführt und es sei ihr daher nicht gelungen, darzutun, dass eine der Voraussetzungen für die Anwendung der Regel betreffend das Vorliegen eines über lange Zeit beständigen und gerechtfertigten Vertrauens erfüllt sei. Das Dioikitiko Efeteio befand ferner, dass die von Elmeka durchgeführten Kraftstofftransporte nicht unter Artikel 22 Absatz 1

Buchstabe c des Gesetzes Nr. 1642/1986 fielen und dass diese von der zuständigen Steuerbehörde mit dem Bescheid Nr. 6 vom 5. Juni 1997 zu Recht zur Mehrwertsteuer veranlagt worden sei. Insoweit wurde die Klage daher abgewiesen.

10 Elmeka legte gegen dieses Urteil Rechtsmittel beim Symvoulio tis Epikrateias ein, der das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat, die in den Rechtssachen C-181/04 bis C-183/04 denselben Wortlaut haben:

1. Betrifft Artikel 15 Nummer 4 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auf den Artikel 15 Nummer 5 dieser Richtlinie verweist, die Vercharterung sowohl von Hochseeschiffen, die im entgeltlichen Passagierverkehr eingesetzt sind, als auch von Schiffen, die zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind, oder betrifft er nur die Vercharterung von Hochseeschiffen, so dass im letzten Fall die Regelung des Artikels 22 Absatz 1 Buchstabe d des Gesetzes Nr. 1642/1986 hinsichtlich der Kategorie von Schiffen, die die Vercharterung betrifft, weiter ist als diejenige der Richtlinie?

2. Setzt die Steuerbefreiung nach Artikel 15 Nummer 8 der Sechsten Richtlinie voraus, dass die Dienstleistung dem Reeder selbst erbracht wird, oder wird die Befreiung auch einem Unternehmen gewährt, das diese einem Dritten erbringt, sofern sie für den unmittelbaren Bedarf der in Artikel 15 Nummer 5 angeführten Schiffe, d. h. den in Artikel 15 Nummer 4 Buchstaben a und b genannten Schiffen, bestimmt ist?

3. Ist nach den Vorschriften und Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts betreffend die Mehrwertsteuer die Steuerfestsetzung für die Vergangenheit zulässig — und

wenn ja, unter welchen Voraussetzungen —, wenn der Steuerpflichtige sie während dieser Zeit nicht auf seinen Geschäftspartner überwälzt und sie daher nicht an den Fiskus abgeführt hat, weil er darauf vertraute, nicht zur Überwälzung der Steuer verpflichtet zu sein, wobei dieses Vertrauen durch das Verhalten der Steuerverwaltung hervorgerufen wurde?

11 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 2. Juni 2004 sind die Rechtssachen C-181/04 bis C-183/04 zu gemeinsamem schriftlichem und mündlichem Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Vorlagefrage

12 Die erste Frage des vorlegenden Gerichts geht im Wesentlichen dahin, ob das Kriterium des Einsatzes „auf hoher See" im Sinne von Artikel 15 Nummer 4 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, auf den Nummer 5 des gleichen Artikels verweist, nur Schiffe betrifft, die im entgeltlichen Passagierverkehr eingesetzt sind, oder auch Schiffe, die zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind.

13 Die griechische Regierung und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften vertreten übereinstimmend die Auffassung, Artikel 15 Nummer 4 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie betreffe die Schiffe lediglich, soweit sie auf hoher See im

entgeltlichen Passagierverkehr oder zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt seien. Nach Auffassung der italienischen Regierung ist diese Vorschrift dagegen so auszulegen, dass die Befreiung zum einen für Schiffe gilt, die auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr eingesetzt sind, und zum anderen für Schiffe, die zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind.

14 Insoweit sprechen, auch wenn einige Sprachfassungen des Artikels 15 Nummer 4 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie unterschiedliche Auslegungen zulassen, Sinn und Zweck dieser Vorschrift doch dafür, dass das Kriterium des Einsatzes auf hoher See für alle in dieser Vorschrift erwähnten Arten von Schiffen gilt. Aus der Überschrift dieses Artikels — „Steuerbefreiungen bei Ausfuhren nach einem Drittland, gleichgestellten Umsätzen und grenzüberschreitenden Beförderungen" — ergibt sich, dass seine Bestimmungen die Befreiung der Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Seeschiffen von der Mehrwertsteuer betreffen, und zwar unter bestimmten Voraussetzungen. Die Anwendung des Kriteriums des Einsatzes auf hoher See erlaubt die Befreiung der Schiffe, die auf See für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind, nicht, sofern diese Tätigkeiten nicht auf hoher See ausgeübt werden. Wenn diese Bestimmung so zu verstehen wäre, dass sie nicht nur die auf hoher See eingesetzten Schiffe betrifft, wäre Nummer 4 Buchstabe b des Artikels 15 der Sechsten Richtlinie, der ebenfalls eine solche Befreiung für Schiffe vorsieht, die zur Küstenfischerei eingesetzt sind, überflüssig.

15 Eine Auslegung, wonach Artikel 15 Nummer 4 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nur für auf hoher See eingesetzte Schiffe gilt, entspricht im Übrigen der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, der zufolge Mehrwertsteuerbefreiungen eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt (vgl. u. a. Urteile vom 26. Juni 1990 in der Rechtssache C-185/89, Velker International Oil Company, Slg. 1990, I-2561, Randnr. 19, und vom 16. September 2004 in der Rechtssache C-382/02, Cimber Air, Slg. 2004, I-8379, Randnr. 25).

16 Mithin ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 15 Nummer 4 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, auf den Nummer 5 des gleichen Artikels verweist, nicht nur für Schiffe gilt, die auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr eingesetzt sind, sondern auch für Schiffe, die auf hoher See zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind.

Zur zweiten Frage

17 Die zweite Frage des vorlegenden Gerichts geht im Wesentlichen dahin, ob die in Artikel 15 Nummer 8 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung lediglich die Dienstleistungen erfasst, die für den unmittelbaren Bedarf der in Nummer 5 dieses Artikels bezeichneten Seeschiffe und ihrer Ladungen bestimmt sind und dem Reeder selbst erbracht werden, oder ob sie derartige Leistungen auch erfasst, wenn sie einem Dritten erbracht werden.

18 Insoweit genügt die Feststellung, dass Gegenstand der vor dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtssachen Umsätze im Zusammenhang mit Kraftstofflieferungen sind, die Elmeka für Rechnung von Oceanic vorgenommen hat, die den Kraftstoff an die Reeder der betreffenden Schiffe verkauft. Elmeka erbringt ihre Leistungen nämlich nicht unmittelbar den Reedern, sondern Oceanic, die ihrerseits die Lieferung der Waren an diese Reeder vornimmt.

19 Die griechische und die italienische Regierung sowie die Kommission sind der Auffassung, die Dienstleistungen müssten dem Reeder selbst erbracht werden, um unter die Befreiung nach Artikel 15 Nummer 8 der Sechsten Richtlinie fallen zu können.

20 Die Steuerbefreiungen stellen autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts dar, die im Gesamtzusammenhang des mit der Sechsten Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen sind (vgl. u. a. Urteile vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95, SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 21, und vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 25, sowie Urteil Cimber Air, Randnr. 23). Überdies sind Mehrwertsteuerbefreiungen, wie bereits in Randnummer 15 dieses Urteils ausgeführt, eng auszulegen.

21 Die in Artikel 15 Nummer 4 der Sechsten Richtlinie erwähnten Umsätze zur Versorgung von Schiffen sind deshalb von der Steuer befreit, weil sie Ausfuhrumsätzen gleichgestellt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Velker International Oil Company, Randnr. 21).

22 Ebenso wie bei Ausfuhrumsätzen die in Artikel 15 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie von Rechts wegen vorgesehene Steuerbefreiung nur für endgültige Lieferungen von durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandten oder beförderten Gegenständen gilt, kann die in Artikel 15 Nummer 4 vorgesehene Steuerbefreiung nur für Lieferungen von Gegenständen an einen Betreiber von Schiffen gelten, der diese Gegenstände zur Versorgung der Schiffe verwendet, und kann sich deshalb nicht auf Lieferungen dieser Gegenstände erstrecken, die auf einer vorhergehenden Handelsstufe erfolgen (vgl. in diesem Sinne Urteil Velker International Oil Company, Randnr. 22).

23 Die Erstreckung der Befreiung auf die der endgültigen Lieferung der Gegenstände an den Betreiber der Schiffe vorausgehenden Handelsstufen würde von den Mitgliedstaaten nämlich verlangen, dass sie Kontroll- und Überwachungsmechanismen einführten, um sich der endgültigen Bestimmung der unter Steuerbefreiung gelieferten Gegenstände zu vergewissern. Diese Mechanismen würden für die Mitgliedstaaten und für die betroffenen Wirtschaftsteilnehmer Zwänge schaffen, die mit einer „korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen" im Sinne von Artikel 15 Satz 1 der Sechsten Richtlinie unvereinbar wären (vgl. in diesem Sinne Urteil Velker International Oil Company, Randnr. 24).

24 Wie die Generalanwältin in Nummer 28 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, sind diese Erwägungen auch auf die Befreiung für Dienstleistungen im Sinne von Artikel 15 Nummer 8 der Sechsten Richtlinie übertragbar. Um eine kohärente Anwendung der Sechsten Richtlinie in ihrer Gesamtheit zu gewährleisten, gilt die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung daher nur für Dienstleistungen, die dem Reeder unmittelbar erbracht werden, und kann somit nicht auf Leistungen ausgedehnt werden, die auf einer vorausgehenden Handelsstufe erbracht werden.

25 Mithin ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Artikel 15 Nummer 8 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die dort vorgesehene Befreiung die Dienstleistungen erfasst, die dem Reeder selbst für den unmittelbaren Bedarf der Seeschiffe erbracht werden.

Zur dritten Frage

26 Die dritte Frage des vorlegenden Gerichts geht im Wesentlichen dahin, ob nach den Vorschriften und Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts betreffend die Mehrwertsteuer ein Bescheid der nationalen Steuerverwaltung, der es einem Steuerpflichtigen erlaubt, die Mehrwertsteuer nicht auf seinen Vertragspartner überzuwälzen, im Steuerpflichtigen auch dann, wenn dieser Bescheid rechtswidrig ist, ein berechtigtes Vertrauen begründen kann, das einer Nacherhebung der Steuer entgegensteht.

27 Nach Auffassung der Kommission erlaubt der Grundsatz des Vertrauensschutzes es nicht, die nachträgliche Zahlung der Mehrwertsteuer zu verlangen, die der Steuerpflichtige in den betreffenden Steuerjahren nicht auf seinen Vertragspartner überwälzt hat und die er nicht an die Steuerverwaltung entrichtet hat, wenn deren Verhalten über mehrere Jahre in diesem Steuerpflichtigen zulässigerweise die

Überzeugung begründet hat, er sei nicht zur Überwälzung dieser Steuer verpflichtet. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission allerdings hinzugefügt, der Umstand, dass die Information von der zuständigen Steuerbehörde nicht mitgeteilt worden sei, könne gegebenenfalls zu einer abweichenden Einschätzung führen.

28 Demgegenüber vertritt die griechische Regierung die Auffassung, die gemeinschaftlichen Mehrwertsteuervorschriften stünden der nachträglichen Erhebung einer Steuer, die deswegen nicht an die Steuerverwaltung entrichtet worden sei, weil der Steuerpflichtige überzeugt gewesen sei, er sei nicht zur Überwälzung dieser Steuer verpflichtet, nicht entgegen, wenn diese Überzeugung auf einer von einer Steuerbehörde auf Antrag des Steuerpflichtigen vorgenommenen Auslegung der maßgeblichen Rechtsvorschriften beruhe, insbesondere, wenn diese Behörde nicht befugt gewesen sei, sich zu diesem Antrag zu äußern.

29 Die italienische Regierung trägt vor, der gerechte Ausgleich zwischen der Wahrung der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einerseits und dem Erfordernis, die gemeinschaftliche Mehrwertsteuerregelung einzuhalten, andererseits müsse zu dem Ergebnis führen, dass der griechische Staat in den Ausgangsverfahren weder Sanktionen verhängen noch auch nur die Zahlung von Zinsen verlangen dürfe, während die fragliche Steuer gleichwohl entrichtet werden müsse.

30 Aus den Vorlageentscheidungen ergibt sich, dass es um vorläufige Entscheidungen der zuständigen Steuerbehörde vom 5. Juni 1997 über die Festsetzung der Mehrwertsteuer für die Steuerjahre 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) und 1996 (C-181/04) geht, mit denen ein zuvor vom Finanzamt Piräus ausgestellter Bescheid über die Befreiung von dieser Steuer zurückgenommen wurde.

31 Nach ständiger Rechtsprechung sind die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung. Sie müssen deshalb von den Gemeinschaftsorganen, aber auch von den Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien einräumen, beachtet werden (vgl. u. a. Urteile vom 3. Dezember 1998 in der Rechtssache C-381/97, Belgocodex, Slg. 1998, I-8153, Randnr. 26, und vom 26. April 2005 in der Rechtssache C-376/02, Goed Wonen, Slg. 2005, I-3445, Randnr. 32). Daraus ergibt sich, dass die nationalen Behörden verpflichtet sind, den Grundsatz des Schutzes des berechtigten Vertrauens der Wirtschaftsteilnehmer zu wahren.

32 Was den Grundsatz des Schutzes des berechtigten Vertrauens des Adressaten eines begünstigenden Verwaltungsakts angeht, muss zunächst festgestellt werden, ob die Handlungen der Verwaltungsbehörden in der Vorstellung eines umsichtigen und besonnenen Wirtschaftsteilnehmers vernünftige Erwartungen begründet haben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Dezember 1975 in den verbundenen Rechtssachen 95/74 bis 98/74, 15/75 und 100/75, Union nationale des coopératices agricoles de céréales u. a./Kommission und Rat, Slg. 1975, 1615, Randnrn. 43 bis 45, und vom 1. Februar 1978 in der Rechtssache 78/77, Lührs, Slg. 1978, 169, Randnr. 6). Fällt die Antwort auf diese Frage positiv aus, so muss anschließend festgestellt werden, ob diese Erwartungen berechtigt sind.

33 Im vorliegenden Fall hat Elmeka, wie sich aus den Vorlageentscheidungen ergibt, eine Frage an das Finanzamt Piräus gerichtet, in der es darum ging, ob sie im Rahmen der Versorgung von Schiffen nach Artikel 22 des Gesetzes Nr. 1642/1986 von der Mehrwertsteuer befreit sei, und wenn ja, nach welchem Verfahren. Das Finanzamt antwortete ihr, dass die Konnossemente gemäß Artikel 22 Buchstaben c und d von der Mehrwertsteuer befreit seien.

34 Ferner ist festzustellen, dass die griechische Regierung sowohl in ihren schriftlichen Erklärungen als auch in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, dass es eine

ausdrückliche Vorschrift des innerstaatlichen Rechts gebe, die festlege, welche die für die Beantwortung der von den Bürgern gestellten Fragen betreffend steuerrechtliche Probleme zuständige nationale Behörde sei.

35 Insoweit ist es Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob Elmeka, deren Geschäftszweck der Betrieb eines Tankschiffs zum Transport von Erdölerzeugnissen für Rechnung verschiedener Reeder ist, vernünftigerweise annehmen konnte, dass das Finanzamt Piräus für eine Entscheidung über die Befreiung ihrer Tätigkeiten zuständig war.

36 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass die nationalen Steuerbehörden im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems verpflichtet sind, den Grundsatz des Vertrauensschutzes zu wahren. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob der Steuerpflichtige unter den Umständen der Ausgangsverfahren vernünftigerweise annehmen konnte, dass die streitige Entscheidung von einer zuständigen Behörde getroffen worden war.

Kosten

37 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

1. **Artikel 15 Nummer 4 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992, auf den Nummer 5 des gleichen Artikels verweist, gilt nicht nur für Schiffe, die auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr eingesetzt sind, sondern auch für Schiffe, die auf hoher See zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind.**

2. **Artikel 15 Nummer 8 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die dort vorgesehene Befreiung die Dienstleistungen erfasst, die dem Reeder selbst für den unmittelbaren Bedarf der Seeschiffe erbracht werden.**

3. **Im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sind die nationalen Steuerbehörden verpflichtet, den Grundsatz des Vertrauensschutzes zu wahren. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob der Steuerpflichtige unter den Umständen der Ausgangsverfahren vernünftigerweise annehmen konnte, dass die streitige Entscheidung von einer zuständigen Behörde getroffen worden war.**

Unterschriften