

Rechtssache C-711/20**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs****Eingangsdatum:**

31. Dezember 2020

Vorlegendes Gericht:

Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik)

Datum der Vorlageentscheidung:

16. Dezember 2020

Klägerin und Kassationsbeschwerdegegnerin:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Beklagter und Kassationsbeschwerdeführer:

Generální ředitelství cel (Generaldirektion Zoll)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Das Ausgangsverfahren betrifft eine Kassationsbeschwerde des Generální ředitelství cel (Generaldirektion Zoll) (im Folgenden: Beklagter) gegen das Urteil des Krajský soud v Českých Budějovicích (Regionalgericht České Budějovice) vom 12. September 2018 (im Folgenden: Urteil des Regionalgerichts), durch das die Entscheidungen des Beklagten (im Folgenden: angefochtene Entscheidungen) aufgehoben wurden, mit denen er feststellte, dass die Gesellschaft TanQuid Polska, Sp. z o. o. (im Folgenden: Klägerin) in ihrer Eigenschaft als Betreiberin eines Steuerlagers gegen das Verfahren der Steueraussetzung (im Folgenden: fragliches Verfahren) verstoßen habe, und ihr somit die entsprechende Verbrauchsteuer auferlegte.

Vorlagefragen

1. Werden verbrauchsteuerpflichtige Waren im Verfahren der Steueraussetzung im Sinne von Art. 4 Buchst. c der Richtlinie 92/12/EWG

befördert, wenn das Zollamt eines Mitgliedstaats der Beförderung der Waren im Verfahren der Steueraussetzung aus einem Steuerlager zu einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen registrierten Wirtschaftsbeteiligten zugestimmt hat, obwohl die Voraussetzungen für die Beförderung der Waren im Verfahren der Steueraussetzung objektiv nicht erfüllt waren, weil später im Verlauf des Verfahrens nachgewiesen wurde, dass der registrierte Wirtschaftsbeteiligte aufgrund eines Betrugs von Dritten von der Beförderung der Waren nichts wusste?

2. Steht die Erbringung einer Sicherheitsleistung für die Verbrauchsteuer im Sinne von Art. 15 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates, die zu anderen Zwecken als der Beförderung von Waren im Verfahren der Steueraussetzung zwischen einem Steuerlager und einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen registrierten Wirtschaftsbeteiligten gestellt wurde, dem entgegen, dass die Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung ordnungsgemäß eingeleitet wurde, wenn die Erbringung der Sicherheitsleistung auf den Begleitdokumenten für die Beförderung der Waren im Verfahren der Steueraussetzung für den registrierten Wirtschaftsbeteiligten angegeben und durch die Zollbehörde des Mitgliedstaats bestätigt wurde?

Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts

Art. 4 Buchst. c, Art. 6 Abs. 1 Buchst. a, Art. 13 Abs. 1 Buchst. a, Art. 15 Abs. 3 und 4 sowie Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (im Folgenden: Richtlinie)

Maßgebliche Bestimmungen des nationalen Rechts

Nach den §§ 25, 26 und 28 des Gesetzes Nr. 353/2003 Slg. über die Verbrauchsteuern (Zákon o spotřebních daních, im Folgenden: Verbrauchsteuergesetz) dürfen ausgewählte Waren [im Sinne dieses Gesetzes] in dem fraglichen Verfahren zwischen den Mitgliedstaaten nur mit einem Begleitdokument befördert werden, wobei es zu einem Verstoß gegen dieses Verfahren u. a. dann kommt, wenn diese Waren nicht innerhalb der festgesetzten Frist zu dem berechtigten Empfänger [im Sinne dieses Gesetzes] befördert werden.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Klägerin ist eine polnische Handelsgesellschaft, die in Polen ein Steuerlager betreibt, aus dem im Dezember 2009 und im Januar 2010 verbrauchsteuerpflichtige Mineralöle (ausgewählte Waren) an einen berechtigten Empfänger, die tschechische Gesellschaft EKOL GAS PB, s.r.o. (im Folgenden: EKOL GAS), versandt wurden.

- 2 Wie aus der Beweisaufnahme hervorgeht, hat EKOL GAS jedoch nie mit der Klägerin Handel betrieben und jedweden Kontakt mit ihr bestritten. EKOL GAS als registrierter Wirtschaftsbeteiligter hatte also keinerlei Kenntnis davon, dass ihr Waren in dem fraglichen Verfahren zugestellt werden sollten.
- 3 Das zuständige tschechische Zollamt stellte fest, dass die Angaben in den Begleitdokumenten vom 5. Januar 2010 unrichtig sind und dass die 38 Begleitdokumente, auf deren Grundlage die Mineralöle aus dem Steuerlager der Klägerin versandt wurden und die von der polnischen Zollverwaltung übermittelt wurden, dem tschechischen Zollamt unter Verstoß gegen das Gesetz nicht vorgelegt wurden. Die Stempelabdrücke des tschechischen Zollamts, durch die 35 Begleitdokumente bestätigt wurden, waren gefälscht. Die Abdrücke der für die Beförderung verwendeten Stempel entsprachen nicht den Stempeln von EKOL GAS.
- 4 Die aus dem Steuerlager der Klägerin versandten Mineralöle wurden nicht innerhalb der festgesetzten Frist und an dem bestimmten Ort von EKOL GAS als dem berechtigten Empfänger empfangen, sondern aufgrund betrügerischer Handlungen Dritter, die sich ohne Wissen von EKOL GAS als deren Vertreter ausgaben, im tschechischen Hoheitsgebiet an eine unbekannte Person verbracht.
- 5 Nach Ansicht des zuständigen tschechischen Zollamts hat die Klägerin gegen das fragliche Verfahren verstoßen, indem die ausgewählten Waren in die Tschechische Republik befördert wurden, ohne dass sie von dem berechtigten Empfänger, der in der Folge die Verbrauchsteuern auf diese Waren angemeldet und entrichtet hätte, empfangen worden wären, woraufhin ihr durch Abgabenbescheide vom 3. März 2016 eine Steuerpflicht in Höhe von insgesamt 10 207 850 CZK auferlegt wurde.
- 6 Die Klägerin legte gegen diese Bescheide Einspruch ein, der von dem Beklagten durch die angefochtenen Entscheidungen zurückgewiesen wurde. Diese Entscheidungen wurden jedoch durch Urteil des Krajský soud (Regionalgericht) aufgehoben, und die Sache wurde zum weiteren Verfahren zurückverwiesen. Der Beklagte legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde bei dem vorliegenden Gericht ein.

Urteil des Regionalgerichts

- 7 Nach Ansicht des Krajský soud (Regionalgericht) war die wesentliche Voraussetzung für die Beförderung der Mineralöle in dem fraglichen Verfahren, nach der die Beförderung zwischen in dem Gesetz angegebenen Subjekten zu erfolgen hat, nicht erfüllt. Für EKOL GAS seien ohne ihr Wissen Dritte aufgetreten, die selbst nicht der berechtigte Empfänger gewesen seien, was der Situation gleiche, in der der in den Begleitdokumenten angegebene Empfänger von ausgewählten Waren nicht über die entsprechende Berechtigung verfüge. Die Situation, um die es in der vorliegenden Rechtssache gehe, unterscheide sich von der Situation, in der es zur Verletzung von Voraussetzungen im Verlauf einer

formal und materiell ordnungsgemäß eingeleiteten Beförderung von Mineralölen in dem fraglichen Verfahren komme (z. B. in Form der Nichteinhaltung einer für den Transport ausgewählter Waren festgesetzten Frist). Daher sei die Situation, um die es in der vorliegenden Rechtssache gehe, als Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr im Sinne des Gesetzes anzusehen.

- 8 Der Krajský soud (Regionalgericht) verwies auf ähnliche Schlussfolgerungen der polnischen Zollverwaltung, die mit Entscheidung vom 26. Oktober 2015 die Verbrauchsteuer auf die Lieferung von Mineralöl anstelle der Klägerin der BM Reflex, Sp. z o. o. (im Folgenden: BM Reflex) als der Eigentümerin der beförderten Waren auferlegte. Nach Ansicht der polnischen Zollverwaltung waren die Voraussetzungen für die Beförderung in dem fraglichen Verfahren nicht erfüllt, da (i) die Begleitdokumente den tatsächlichen Ablauf der Transaktion nicht belegten und (ii) die von der J&S ENERGY S.A. (im Folgenden: J&S ENERGY) als Sicherheit für die Verbrauchsteuer geleistete Versicherungsgarantie ausschließlich die Beförderung zwischen Steuerlagern betraf, weshalb die Lieferungen nicht von der Sicherheit für die Verbrauchsteuer umfasst waren. Daher unterliege nicht die Klägerin, sondern BM Reflex der Steuer.

Wesentliche Argumente der Parteien des Rechtsstreits

- 9 Die Klägerin macht geltend, dass die materiellen Voraussetzungen für die Einleitung der Beförderung in dem fraglichen Verfahren nicht erfüllt gewesen seien, da nicht der Schluss gezogen werden könne, dass die ausgewählten Waren für den Empfänger bestimmt gewesen seien, der in den Begleitdokumenten angegeben worden sei, die nicht nur formal richtig sein, sondern auch den Tatsachen entsprechen müssten. Dies sei hier nicht der Fall gewesen, da es die andere Partei, d. h. den berechtigten Empfänger, objektiv nicht gegeben habe. Als Empfänger seien betrügerisch handelnde natürliche Personen aufgetreten, denen keine Erlaubnis zur Annahme der ausgewählten Waren erteilt worden sei und die bereits von Beginn der gesamten Beförderung an die Absicht gehabt hätten, die betreffenden Dokumente in betrügerischer Weise abzustempeln. Außerdem sei keine Sicherheit geleistet worden, um die Verbrauchsteuer zu gewährleisten, was eine formale Voraussetzung für die Einleitung der Beförderung in dem fraglichen Verfahren darstelle. Die in Rede stehende Situation sei daher mit der Beförderung ausgewählter Waren zu vergleichen, die in einem anderen Mitgliedstaat in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden seien.
- 10 Der Beklagte widerspricht der Schlussfolgerung, dass die ausgewählten Waren im Verfahren des steuerrechtlich freien Verkehrs in die Tschechischen Republik versandt und befördert worden seien. Die Einleitung der Beförderung ausgewählter Waren in dem fraglichen Verfahren bedürfe keiner Zustimmung oder Genehmigung durch den berechtigten Empfänger. Die Zustimmung in Form eines Stempels und einer Unterschrift der berechtigten Person sei erst für die ordnungsgemäße Beendigung der Beförderung in dem fraglichen Verfahren

erforderlich, weshalb der Absender der ausgewählten Waren auch objektiv für die Verletzung dieses Verfahrens hafte.

- 11 Die Zollbehörden prüften nicht die Richtigkeit, sondern beschränkten sich auf die Kontrolle, ob alle Rubriken des Begleitdokuments ausgefüllt seien und ob das versendende Steuerlager und der berechnigte Empfänger über gültige Genehmigungen verfügten. Sei dies der Fall und werde gleichzeitig die gesetzlich vorgeschriebene Sicherheit für die Steuer geleistet, so erteilten die Zollbehörden der Einleitung dieser Beförderung ihre Zustimmung. Sei als Empfänger ein Subjekt angegeben, das über eine gültige Genehmigung verfüge, so werde die Beförderung eingeleitet, unabhängig davon, ob dieses Subjekt irrtümlich oder vorsätzlich angegeben worden sei oder ob der Empfänger von dieser Beförderung Kenntnis habe oder nicht.
- 12 Würden die Waren nach Art. 15 Abs. 4 der Richtlinie aus dem fraglichen Verfahren entnommen, so seien, selbst wenn das öffentlich-rechtliche Dokument anschließend in betrügerischer Weise bestätigt worden sei, die Folgen der festgestellten Entnahme aus dem fraglichen Verfahren von dem versendenden Steuerlager zu tragen, das für diese Fälle verpflichtet sei, vor der Einleitung der Beförderung eine Sicherheit zu leisten, da es während der gesamten Dauer der Beförderung für die Lieferung der ausgewählten Waren bis zu ihrer ordnungsgemäßen Übernahme durch den in den Begleitdokumenten bezeichneten berechtigten Empfänger verantwortlich sei.

Analyse der Vorlagefragen

- 13 Das vorliegende Gericht weist allgemein auf das Ziel der Richtlinie hin, Doppelbesteuerungen zu vermeiden und den freien Verkehr innerhalb der Union nicht zu beeinträchtigen, und verweist auf die Unionsrechtsprechung, wonach Waren an dem Ort besteuert werden sollten, an dem sie endgültig verbraucht werden, und der Verbrauchsteueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein muss, um die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten.¹
- 14 Sofern im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Einleitung der Beförderung in dem fraglichen Verfahren nicht erfüllt wurden, wären die Waren durch die faktische Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden² und hätten daher in Polen besteuert werden müssen. Wurden diese Voraussetzungen erfüllt, wäre ein Beförderungsverfahren zwischen Mitgliedstaaten eingeleitet worden und der zugelassene Lagerinhaber wäre in der

¹ Urteile des Gerichtshofs vom 30. Mai 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, Rn. 22 und 23), und vom 18. Dezember 2007, Pipeline Méditerranée et Rhône (C-314/06, EU:C:2007:817, Rn. 22).

² Vgl. Art. 6 Abs. 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 4 Buchst. c der Richtlinie.

Tschechischen Republik erst bei nachfolgender Feststellung eines Verstoßes gegen dieses Verfahren steuerpflichtig gewesen.

- 15 Da bei der Beförderung von ausgewählten Waren in dem fraglichen Verfahren die Möglichkeit erhöht ist, dass diese Waren der Aufsicht der Steuerbehörden entzogen werden, unterliegt das genannte Verfahren drei Voraussetzungen: (i) Die Beförderung muss zwischen berechtigten Subjekten stattfinden (zugelassener Lagerinhaber und registrierter Wirtschaftsbeteiligter), (ii) die Waren müssen mit einem Begleitdokument versehen sein (vgl. die Erwägungsgründe der Richtlinie) und (iii) nach Art. 13 Buchst. a der Richtlinie muss eine Sicherheit geleistet werden.
- 16 Im vorliegenden Fall verfügte der zugelassene Lagerinhaber über eine Betriebsgenehmigung für ein Steuerlager und legte selbst die Beförderungsbedingungen fest, als er EKOL GAS, also einen registrierten Wirtschaftsbeteiligten, als Empfängerin benannte. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts wird die Beförderung vom zugelassenen Lagerinhaber eingeleitet, da dieser Teil A des Begleitdokuments ausfüllt.
- 17 Nach dem Urteil des Gerichtshofs vom 2. Juli 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398), ist der zugelassene Lagerinhaber objektiv für jeden Verstoß gegen die Beförderung in dem fraglichen Verfahren verantwortlich, und zwar an dem Ort, an dem der Verfahrensverstoß oder die Unregelmäßigkeit begangen wurde. Diese Haftung erlischt erst mit dem Nachweis der Übernahme der Lieferung der Waren durch den registrierten Wirtschaftsbeteiligten (Art. 15 Abs. 4 der Richtlinie). Dieser füllt dann Teil C des Begleitdokuments aus, in dem die Unterschrift und der Stempel verlangt werden. Der Empfänger wird also in den Vorgang erst an dessen Ende integriert, wie auch Art. 19 Abs. 2 der Richtlinie belegt. Für die Einleitung der Beförderung ist seine Mitarbeit nicht erforderlich.
- 18 Die Zollbehörden stellen fest, ob die Beförderung zwischen den berechtigten Subjekten stattfindet und ob eine Sicherheit erbracht wurde, um die Steuer zu gewährleisten, d. h. lediglich die Erfüllung der formalen Voraussetzungen, was dem zugelassenen Lagerinhaber die Verantwortung dafür überträgt, die anschließende tatsächliche Übernahme der Waren durch den registrierten Wirtschaftsbeteiligten (Empfänger) der Waren zu überprüfen.³ Anschließend stimmen sie der Einleitung der Beförderung zu. Das fragliche Verfahren ermöglicht somit die Kontrolle der Einfuhr der einer Steuer unterliegenden Waren, stellt aber keine Beschränkungen in Form einer inhaltlichen Prüfung der Dokumente durch die Zollbehörden auf, was dem Ziel und Zweck der Richtlinie entspricht.

³ Der Gerichtshof hat entschieden, dass von einem Steuersubjekt (Lieferer) rechtmäßig gefordert werden kann, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (Urteil vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 24), und diese Schlussfolgerung im oben genannten Urteil C-81/15 auch im Hinblick auf die Verbrauchsteuer und die Richtlinie gezogen.

- 19 Die Tatsache, dass die Zollbehörden die Richtigkeit der Angaben nur in formaler Hinsicht prüfen, ergibt sich auch aus der jüngeren Unionsregelung⁴ und dem polnischen Recht.⁵ Auf die Einleitung der Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung kann es keine Auswirkung haben, wenn später festgestellt wird, dass Dritte sich rechtswidrig als Personen ausgegeben haben, die für den registrierten Wirtschaftsbeteiligten handeln. So kann die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr nur erfolgen, wenn die Voraussetzungen für die Einleitung der Beförderung nicht erfüllt sind, zu denen die Zustimmung des registrierten Wirtschaftsbeteiligten aber nicht gezählt werden kann.
- 20 Die Rechtsprechung des Gerichtshofs hat sich in dieser Hinsicht mit betrügerischen Machenschaften in Bezug auf das fragliche Verfahren bislang nicht beschäftigt. Eine gewisse Ähnlichkeit weist die im Urteil vom 12. Dezember 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751), behandelte Rechtssache auf. In jener Rechtssache waren die Stempel der Zollbehörden gefälscht worden, die belegen sollten, dass die Waren das Gebiet der Union gleich zu Beginn der Beförderung verlassen hatten. Im Fall der Klägerin wurden aber nur die Stempel des registrierten Wirtschaftsbeteiligten gefälscht, und zwar erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die Beförderung der Waren abgeschlossen werden sollte. Weiterhin gab es in der genannten Rechtssache keinen registrierten Wirtschaftsbeteiligten oder zugelassenen Lagerinhaber in einem anderen Mitgliedstaat, dem die Waren geliefert werden sollten. Es handelte sich nur um die Beförderung von Waren, die zur Ausfuhr in Länder außerhalb der EU bestimmt waren, über einen oder mehrere Mitgliedstaaten. Ebenso war der Kern des Rechtsstreits, nämlich die Problematik der Verteidigungsrechte, ein anderer.
- 21 Eine weitere Frage, vor die sich das vorliegende Gericht gestellt sieht, betrifft die Art und den Zweck der Sicherheit⁶, die zur Gewährleistung der Verbrauchsteuer erbracht wird. Die Sicherheit wurde von der polnischen Gesellschaft J&S ENERGY gestellt. Aus den Akten geht hervor, dass diese Sicherheit geleistet wurde, um die Beförderung der ausgewählten Waren in dem fraglichen Verfahren aus dem Steuerlager der Klägerin an EKOL GAS zu gewährleisten. Dieser Zweck der geleisteten Sicherheit wurde jedoch von der Klägerin mit der Begründung in Frage gestellt, dass die Sicherheit für die Beförderung der ausgewählten Waren in dem fraglichen Verfahren gemäß Art. 15 Abs. 3 der Richtlinie nicht geleistet worden sei, da die Sicherheit nur für die Beförderung zwischen Steuerlagern und nicht auch für die Beförderung an einen registrierten Wirtschaftsbeteiligten bestimmt gewesen sei.
- 22 Die Sicherheitsleistung für die Steuer ist für alle Mitgliedstaaten der Union gültig, in die die Waren befördert werden (vgl. Art. 15 Abs. 3 der Richtlinie). Nach

⁴ Siehe Art. 20 der Richtlinie 2008/118 EG vom 16. Dezember 2008.

⁵ Art. 41 und 41a des Gesetzes über die Verbrauchsteuer (Ustawa o podatku akcyzowym) vom 6. Dezember 2008 (Dz. U. 2009, Nr. 3 Pos. 11).

⁶ Vgl. den 19. Erwägungsgrund der oben genannten Richtlinie 2008/118.

Ansicht des vorliegenden Gerichts können daher die Zollbehörden eines anderen Mitgliedstaats den Grund für die Sicherheitsleistung sowie die Richtigkeit der Angaben in den Begleitdokumenten nicht überprüfen.

- 23 Im vorliegenden Fall genehmigten die polnischen Zollbehörden auf der Grundlage der Angaben in den Begleitdokumenten und der erhaltenen Sicherheit die Beförderung der Waren in dem fraglichen Verfahren an den registrierten Wirtschaftsbeteiligten und erklärten damit die Erfüllung aller genannten Voraussetzungen des fraglichen Verfahrens. Damit begründeten sie das Vertrauen der Klägerin und der tschechischen Zollbehörden, dass die Sicherheit ordnungsgemäß entrichtet wurde und dass die Voraussetzungen des fraglichen Verfahrens erfüllt wurden. Im weiteren Verfahren (nach erfolgter gerichtlicher Überprüfung durch die polnischen Verwaltungsgerichte) stellten die polnischen Zollbehörden jedoch das Verfahren zur Erhebung von Verbrauchsteuern gegen die Klägerin ein, da nach ihrem Vorbringen die Voraussetzungen des fraglichen Verfahrens u. a. deshalb nicht erfüllt waren, weil keine Sicherheit für die Beförderung der Waren an den registrierten Wirtschaftsbeteiligten geleistet wurde.
- 24 Zu dem Zeitpunkt, zu dem die Waren in die Tschechische Republik gelangten, war die Sicherheit jedoch bereits geleistet worden, und gemäß den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des guten Glaubens in das ordnungsgemäße Vorgehen der polnischen Zollbehörden vermuteten die nationalen Zollbehörden deren Richtigkeit. Somit haben die polnischen Zollbehörden eine Situation geschaffen, die weder in der Richtlinie noch im Gesetz geregelt ist. Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts würden rechtsstaatliche Grundsätze verletzt, wenn ein solches Vorgehen der polnischen Zollbehörden akzeptiert und den Parteien des Ausgangsverfahrens zugerechnet würde. Sollten die tschechischen Zollbehörden die Beförderung in dem fraglichen Verfahren im Hinblick auf eine unrichtig gestellte Sicherheit nicht als ordnungsgemäß eingeleitet ansehen, liefe dies darauf hinaus, die Ziele der Richtlinie sowie die unionsrechtlichen Grundsätze der loyalen Zusammenarbeit und der Rechtssicherheit zu verkennen.
- 25 Somit sind die in der Unionsrechtsprechung vorgesehenen Voraussetzungen dafür, dem Gerichtshof keine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, in Bezug auf die beiden vorgelegten Fragen nicht erfüllt.