

Rechtssache C-105/22
Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

15. Februar 2022

Vorlegendes Gericht:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

27. April 2021

Kassationsbeschwerdeführer:

P.M.

Kassationsbeschwerdegegner:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

BESCHLUSS

Am 27. April 2021

hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) ... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [Zusammensetzung des Gerichts]

nach Erörterung am **27. April 2021**

in nicht öffentlicher Sitzung der **Kammer für Finanzsachen**

der Kassationsbeschwerde von **P.M.**

gegen das Urteil des **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
(Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau)

vom **9. September 2020**

Az. ... [nicht übersetzt]

betreffend die Klage von **P.M.**

gegen den Bescheid des **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Direktor der Finanzkammer Warschau, Polen)**

vom **13. August 2019** Nr. ...

wegen **Ablehnung der Rückerstattung von Verbrauchsteuer**

beschlossen:

1) sich gemäß Art. 267 ... [nicht übersetzt] [AEUV] mit der folgenden Vorlagefrage an den Gerichtshof der Europäischen Union zu wenden:

Sind Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (konsolidierte Fassung von 2012 – ABl. EU C 326 vom 26. Oktober 2012, S. 1 ff.) und der Grundsatz der Einstufigkeit der Verbrauchsteuer als Steuer auf den tatsächlichen Verbrauch sowie der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie der Anwendung einer nationalen Vorschrift wie Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer) vom 6. Dezember 2008 (Dz. U. 2020, Pos. 722, mit Änderungen) entgegenstehen, soweit sie die Erstattung der anteilig im Verhältnis zur Zeit seiner Nutzung im Inland berechneten Verbrauchsteuer auf die Ausfuhr eines zugelassenen Personenkraftwagens an den Steuerpflichtigen verhindert?

2) ... [nicht übersetzt] [Aussetzung des Verfahrens]

Gründe

I. Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

1. Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union ... [nicht übersetzt]

Art. 56

Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten.

Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren beschließen, dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Union ansässig sind.

2. Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum ... [nicht übersetzt]

Art. 36

(1) Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der freie Dienstleistungsverkehr im Gebiet der Vertragsparteien für Angehörige der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten, die in einem anderen EG-Mitgliedstaat beziehungsweise einem anderen EFTA-Staat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, keinen Beschränkungen.

(2) Die besonderen Bestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr sind in den Anhängen IX bis XI enthalten.

Nationale Regelung

Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer) vom 6. Dezember 2008 (Dz. U. 2019, Pos. 864, mit Änderungen)

Art. 107 Abs. 1

Ein Rechtsträger, der das Recht erlangt hat, als Eigentümer über einen zuvor nicht im Inland gemäß den Straßenverkehrsvorschriften zugelassenen Personenkraftwagen zu verfügen, für den im Inland die Verbrauchsteuer gezahlt wurde, und der diesen Personenkraftwagen innergemeinschaftlich liefert oder exportiert oder in dessen Namen diese Lieferung oder dieser Export vorgenommen wurde, hat auf Antrag Anspruch auf die Erstattung der Verbrauchsteuer; dieser Antrag ist beim Leiter des zuständigen Finanzamts innerhalb eines Jahres nach der innergemeinschaftlichen Lieferung oder dem Export dieses Personenkraftwagens einzureichen.

II. Sachverhalt

Verfahren vor den Steuerbehörden

- 1 Mit Antrag vom 5. März 2019 beantragte P.M., der eine gewerbliche Tätigkeit unter dem Namen N. betreibt (im Folgenden: P.M.), beim Naczelnik Urzędu Skarbowego ... [nicht übersetzt] (Leiter des Finanzamts ... [nicht übersetzt], Polen) die Rückerstattung der Verbrauchsteuer wegen der Ausfuhr eines Personenkraftwagens der Marke BMW ... FIN-Nr.: ... in Höhe von 5 983,00 PLN. In diesem Fall wurde festgestellt, dass P.M. eine AKC-U-Erklärung, die im Finanz- und Buchhaltungssystem von Z. unter der Nummer ... registriert worden war, abgegeben und die Verbrauchsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb des Personenkraftwagens, der Gegenstand des fraglichen Antrags ist, entrichtet hatte.

- 2 Mit Bescheid Nr. ... vom 29. April 2019 lehnte der Naczelnik Urzędu Skarbowego ... [nicht übersetzt] (Leiter des Finanzamts ... [nicht übersetzt]) die Erstattung der Verbrauchsteuer an P.M. in der oben genannten Höhe für die Ausfuhr des oben genannten Personenkraftwagens nach Norwegen ab. Die Behörde stellte nämlich fest, dass P.M. die Voraussetzung, dass das Fahrzeug zuvor nicht im Inland gemäß den Straßenverkehrsvorschriften zugelassen worden sei, in Bezug auf das fragliche Fahrzeug nicht erfüllt habe, da es am 9. August 2017, d. h. vor der Ausfuhr am 7. März 2018, im Inland zugelassen worden sei.

Die Behörde stellte fest, dass „das Zulassungsdatum des Fahrzeugs das Datum der vorläufigen Zulassung von Amts wegen ist – nachdem der Antrag auf Zulassung des Fahrzeugs gestellt wurde. Die vorläufige Zulassung ist Teil des Zulassungsverfahrens, das darauf abzielt, dass das Fahrzeug dauerhaft im Inland am Straßenverkehr teilnehmen darf“.

- 3 Der Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Direktor der Finanzkammer Warschau, Polen) erhielt mit Bescheid vom 13. August 2019 den Bescheid der erstinstanzlichen Behörde aufrecht und fügte zudem hinzu, dass P.M. seiner Ansicht nach auch die Voraussetzung der persönlich vorgenommenen Ausfuhr des Personenkraftwagens oder der Ausfuhr durch eine andere Person, aber in seinem Namen, nicht erfüllt habe (dieses Thema ist jedoch nicht Gegenstand der Frage an den Gerichtshof).

Urteil des Gerichts erster Instanz

- 4 Mit Urteil vom 9. September 2020 in der Rechtssache ... [nicht übersetzt] wies der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen) die Klage von P.M. gegen den Bescheid des Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Direktor der Finanzkammer Warschau) vom 13. August 2019 über die Ablehnung der Erstattung der Verbrauchsteuer ab.

Das erstinstanzliche Gericht stellte fest, dass die Widerspruchsbehörde in diesem Fall zu Recht davon ausgegangen sei, dass es keinen Grund gebe, P.M. die Verbrauchsteuer auf die Ausfuhr des Personenkraftwagens zu erstatten, da nicht alle in Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer) vom 6. Dezember 2008 (Dz. U. 2019, Pos. 864, mit Änderungen) genannten Voraussetzungen erfüllt worden seien. Aus den Akten gehe nämlich hervor, dass das Fahrzeug vor der Ausfuhr gemäß den Straßenverkehrsvorschriften im Inland zugelassen worden sei, was der Grund für die Ablehnung der Verbrauchsteuererstattung im vorliegenden Fall gewesen sei.

Verfahren vor dem Naczelnny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen)

- 5 P.M. hat gegen das genannte Urteil in vollem Umfang ein Rechtsmittel eingelegt und gerügt, das Gericht habe u. a. gegen folgende Artikel verstoßen: Art. 8, 10,

13, 14, 15, 25, 36 und 37 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (ABl. EU L 1 vom 3. Januar 1994, S. 3 ff., im Folgenden: EWR-Abkommen), in Verbindung mit Art. 1 des Gesetzes vom 16. April 2004 über die Ratifizierung des Übereinkommens über die Beteiligung der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik am Europäischen Wirtschaftsraum, unterzeichnet in Brüssel am 14. Oktober 2003 (Dz. U. 2004, Nr. 130, Pos. 1375) in Verbindung mit Art. 9 und Art. 87 Abs. 1 der Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Verfassung der Republik Polen), durch ihre nicht ordnungsgemäße Anwendung, d. h. ihre Nichtanwendung in diesem Fall anstatt von Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer), was zu einem Verstoß gegen die Grundprinzipien des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs, die Grundsätze der Einmaligkeit und der verbrauchsorientierten Erhebung der Verbrauchsteuer sowie gegen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Nichtdiskriminierung führe, da der Kreis der Rechtsträger, die bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder Ausfuhr eines Personenkraftwagens eine Verbrauchsteuererstattung beantragen könnten, in unzulässiger Weise eingeschränkt werde.

Zur Begründung dieses Vorbringens trug P.M. unter anderem vor, dass die Weigerung, auch nur anteilig berechnete Verbrauchsteuer auf das ausgeführte Fahrzeug im Verhältnis zu seiner Nutzungsdauer im Inland (Verbrauchsdauer) zu erstatten, gegen den im Vertrag verankerten Grundsatz des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs (einschließlich des Handels) verstoße und dem Grundsatz der Einmaligkeit der Verbrauchsteuer sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zuwiderlaufe. Würde diese Verbrauchsteuer dem Verkäufer im Inland nicht erstattet, müsse sie dem ausländischen Käufer in Rechnung gestellt werden, der zusätzlich zu dieser Verbrauchsteuer noch eine weitere Verbrauchsteuer in seinem eigenen Land zahlen müsse. Dies führe offensichtlich zu einer ungerechtfertigten Verteuerung des Fahrzeugs und zu einer drastischen Verringerung der Wettbewerbsfähigkeit des polnischen Verkäufers beim Verkauf eines solchen Fahrzeugs auf dem ausländischen Markt und somit zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung im Rahmen des Handels.

P.M. beantragte daher, das angefochtene Urteil in vollem Umfang aufzuheben und der Klage zu seinen Gunsten stattzugeben, hilfsweise, das Urteil in vollem Umfang aufzuheben und die Sache zu erneuter Prüfung an das Gericht erster Instanz zurückzuverweisen.

III. Gründe des Vorabentscheidungsersuchens des nationalen Gerichts (Naczelny Sąd Administracyjny [Oberstes Verwaltungsgericht])

- 6 Nach Auffassung des Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) erfordert die Entscheidung über die oben genannte Kassationsbeschwerde von P.M. eine Antwort des Gerichtshofs der Europäischen

Union (im Folgenden: Gerichtshof) zur Frage der Auslegung und der Grundsätze der Anwendung von Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ... [nicht übersetzt] (im Folgenden: AEUV) und der Einstufigkeit der Verbrauchsteuer als Steuer auf den tatsächlichen Verbrauch sowie des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit. Im Rahmen der Kassationsbeschwerde wird ein Verstoß gegen die Art. 8, 10, 13, 14, 15, 25, 36 und 37 des EWR-Abkommens gerügt, deren Regelungen, insbesondere die der Art. 36 und 37, auch in den Art. 56 und 57 AEUV ausgedrückt worden sind.

Das EWR-Abkommen wurde auf Seiten der damaligen Europäischen Gemeinschaften am 13. Dezember 1993 vom Rat und der Kommission genehmigt, wobei die materielle Rechtsgrundlage Art. 238 des EWG-Vertrags (jetzt Art. 217 AEUV) war.

- 7 Nach Art. 267 AEUV ist ein nationales Gericht, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, verpflichtet, den Gerichtshof anzurufen, wenn sich in einem schwebenden Verfahren eine Frage über die Auslegung der Verträge oder über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union stellt.

Zur Vorlagefrage

- 8 Bei der Prüfung der Kassationsbeschwerde im vorliegenden Fall sind beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) Zweifel bezüglich des in dieser Beschwerde erhobenen Vorwurfs aufgekommen, dass Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer) gegen den Grundsatz des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs (im Bereich des Handels) aus Art. 56 AEUV (Art. 36 des EWR-Abkommens) verstoße, der die Diskriminierung von Rechtsträgern aus anderen Mitgliedstaaten und jede andere Beschränkung verbiete, die die Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs verhindere, erschwere oder weniger attraktiv mache.

Insbesondere bestehen Zweifel, ob diese Art von Regelung, d. h. Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer), nicht dazu führt, dass inländische Unternehmer, die Personenkraftwagen in Drittstaaten exportieren (sowie diejenigen, die innergemeinschaftliche Lieferungen durchführen), weniger wettbewerbsfähig sind als Unternehmer aus anderen EU-Staaten, die solche Fahrzeuge exportieren (oder innergemeinschaftliche Lieferungen durchführen), da die bloße Zulassung eines exportierten Personenkraftwagens im Inland sie von einer – auch nur anteilig im Verhältnis zur Dauer der Nutzung im Inland berechneten – Erstattung der entrichteten Verbrauchsteuer ausschließt.

Es ist auch zweifelhaft, ob eine Vorschrift wie Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer), die es dem Steuerpflichtigen bei der Ausfuhr eines zuvor im Inland zugelassenen

Personenkraftwagens unmöglich macht, auch nur die anteilig im Verhältnis zur Dauer seiner Nutzung im Inland berechnete Verbrauchsteuer erstattet zu bekommen, nicht dem Grundsatz der Einstufigkeit der Verbrauchsteuer und der Erhebung dieser Steuer auf den tatsächlichen Verbrauch sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit widerspricht.

- 9 Personenkraftwagen sind keine verbrauchsteuerpflichtigen Waren, unterliegen in Polen aber dennoch der Verbrauchsteuer. Rechtsgrundlage hierfür ist unter anderem Art. 1 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. EU L 9 vom 14. Januar 2009, S. 12), in dem es ausdrücklich heißt, dass die Mitgliedstaaten Steuern auf andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren erheben können, sofern dies keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht.

Bei einer solchen Steuer handelt es sich nicht um eine harmonisierte Verbrauchsteuer, aber ihre Einführung und die Modalitäten ihrer Erhebung sollten in Bezug auf die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Erhebung und Kontrolle der Steuer sowie ihre Erstattung mit den für Verbrauchsteuern geltenden Steuervorschriften in Einklang stehen.

Wie der Gerichtshof in seinem Beschluss vom 27. Juni 2006 in der Rechtssache C-242/05 ... EU:C:2006:430, in Rn. 23 ausgeführt hat, ist die Besteuerung von Kraftfahrzeugen nicht harmonisiert. Die Mitgliedstaaten sind daher bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit auf diesem Gebiet frei, sofern sie dabei das Gemeinschaftsrecht beachten (Urteil vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-451/99, ... Slg. 2002, I-3193, Rn. 40).

- 10 Die Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen wird im Inland ein Mal erhoben – besteuert werden der innergemeinschaftliche Erwerb, die Einfuhr und der Erstverkauf eines nicht im Inland zugelassenen Personenkraftwagens. Weitere Folgeverkäufe sind grundsätzlich nicht verbrauchsteuerpflichtig.
- 11 In Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer) sind die Grundsätze für die Erstattung der Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen festgelegt, die anschließend in einen anderen Mitgliedstaat ausgeführt oder exportiert werden.

Nach dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer) steht einem Rechtsträger ein Erstattungsanspruch zu, wenn er das Recht erlangt hat, über einen Personenkraftwagen als Eigentümer zu verfügen, und die Verbrauchsteuer für diesen Wagen im Inland entrichtet wurde. Die Erstattung steht daher unabhängig davon zu, ob die Verbrauchsteuer beim ersten Inlandsverkauf, beim innergemeinschaftlichen Erwerb oder bei der Einfuhr entrichtet wurde. Grundvoraussetzung für die Erstattung ist neben der Entrichtung der

Verbrauchssteuer die Bestätigung, dass der Personenkraftwagen aus dem Inland ausgeführt wurde.

Der Erstattungsanspruch besteht jedoch nicht, wenn das Fahrzeug zuvor zu einem beliebigen Zeitpunkt bereits im Sinne der Ustawa Prawo o ruchu drogowym (Straßenverkehrsgesetz) vom 20. Juni 1997 (Dz. U. 2020, Pos. 110, mit Änderungen) zugelassen war. In der Praxis schließt dies den Anspruch auf Erstattung der Verbrauchssteuer für Fahrzeuge aus, die vor ihrer Ausfuhr zugelassen waren, auch wenn es sich lediglich um eine vorläufige Zulassung im Sinne von Art. 74 der Ustawa Prawo o ruchu drogowym (Straßenverkehrsgesetz) handelt (z. B. zum Zweck der Ausfuhr des Fahrzeugs ins Ausland).

Es ist jedoch zu beachten, dass diese Bedingung nach dem Grundsatz der verbrauchsorientierten Erhebung der Verbrauchssteuer und nicht nach den Vorschriften über die Zulassung von Fahrzeugen nach dem Straßenverkehrsgesetz auszulegen ist. Es wäre daher angebracht, davon auszugehen, dass die bloße Zulassung eines Personenkraftwagens kein Hindernis für die Erstattung der Verbrauchssteuer darstellt, wenn der betreffende Personenkraftwagen nicht für den Verbrauch in Polen bestimmt war und ist.

- 12 Selbst wenn man jedoch davon ausginge, dass die Zulassung mit dem Beginn eines Verbrauchs des Fahrzeugs im Inland gleichzusetzen ist, der nur vorübergehend – bis zum Zeitpunkt der Ausfuhr des Personenkraftwagens aus dem Inland – erfolgt, würde es offenbar Art. 56 AEUV (Art. 36 des EWR-Abkommens) und den Grundsätzen der Einstufigkeit der Verbrauchssteuer als Steuer auf den tatsächlichen Verbrauch und der Verhältnismäßigkeit zuwiderlaufen, wenn einem Steuerpflichtigen, der die Verbrauchssteuer gezahlt hat, gänzlich die Möglichkeit genommen wird, sie zurückzuerhalten, da es keine Regelung gibt, die eine teilweise (anteilige) Erstattung unter Berücksichtigung des Zeitraums des Verbrauchs (der Zulassung) des Fahrzeugs im Inland vorsieht.

Wenn nämlich die Nutzung (der Verbrauch) eines Personenkraftwagens trotz Zulassung nicht im Inland erfolgt oder nur von kurzer Dauer ist, scheint die Erhebung der vollen Verbrauchssteuer auf dieses Fahrzeug in Polen nicht nur mit dem Grundsatz der Besteuerung von Waren am Ort des Verbrauchs, sondern auch mit dem Grundsatz des freien Warenverkehrs – in diesem Fall von Personenkraftwagen – innerhalb der EU, zwischen einzelnen Mitgliedstaaten und auch im Handel mit Drittstaaten unvereinbar zu sein.

- 13 Wie der Gerichtshof in seinem Beschluss vom 27. Juni 2006 in der Rechtssache C-242/05 ... ausgeführt hat, verstößt eine nationale Regelung, die die Entrichtung einer Steuer vorschreibt, deren Betrag nicht proportional zur Benutzung des Fahrzeugs in dem betroffenen Mitgliedstaat ist, selbst wenn sie ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt, gegen die Art. 49 EG bis 55 EG, wenn sie auf Fahrzeuge angewandt wird, die in einem anderen Mitgliedstaat gemietet und registriert sind und weder dazu bestimmt sind, im Wesentlichen im erstgenannten Mitgliedstaat dauerhaft benutzt zu werden, noch

tatsächlich in dieser Weise benutzt werden, es sei denn, dass das Ziel der Regelung durch die Einführung einer Steuer, die proportional zur Dauer der Benutzung des Fahrzeugs in diesem Staat ist, nicht erreicht werden kann (Rn. 29).

Auch wenn sich diese Entscheidung auf die Vermietung eines Fahrzeugs bezog, bedeutet dies nicht, dass der darin zum Ausdruck gebrachte Grundsatz, wonach eine Steuer wie die Verbrauchsteuer in einem angemessenen Verhältnis zur Dauer der Nutzung des Fahrzeugs in dem betreffenden Mitgliedstaat stehen muss, nicht auch auf den Verkauf eines Fahrzeugs angewandt werden kann.

- 14 Dabei ist zu bedenken, dass bei der Ausfuhr eines Fahrzeugs in einen anderen Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat in der Regel lokale Verbrauchsteuern oder Abgaben, die ihrer Art nach der polnischen Verbrauchsteuer ähneln, erhoben werden, was bei fehlender Erstattung der Verbrauchsteuer in Polen auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Einmaligkeit der Erhebung der Verbrauchsteuer hindeuten kann. Dies hat natürlich auch zur Folge, dass sich der Preis des Fahrzeugs erhöht und die Wettbewerbsfähigkeit des polnischen Verkäufers beim Verkauf eines solchen Fahrzeugs auf dem ausländischen Markt ernsthaft beeinträchtigt wird, was auch auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung im Rahmen des Handels hindeuten kann, dem Art. 56 AEUV (Art. 36 des EWR-Abkommens) entgegensteht. Ebenso wirft es Zweifel auf, ob eine Vorschrift, wie Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer), die dazu führt, dass dem Steuerpflichtigen nach jeder (auch nur vorläufigen) Zulassung eines Personenkraftwagens im Inland die entrichtete Verbrauchsteuer nicht mehr erstattet wird, und sei es auch nur in einer Höhe, die im Verhältnis zur Dauer der Nutzung im Inland berechnet wird, nicht dazu führt, dass inländische Händler, die Personenkraftwagen in Drittstaaten exportieren (und auch solche, die die innergemeinschaftliche Lieferung solcher Fahrzeuge durchführen), entgegen Art. 56 AEUV (Art. 36 des EWR-Abkommens) weniger wettbewerbsfähig sind als Händler aus anderen EU-Mitgliedstaaten, die solche Fahrzeuge exportieren (oder die die innergemeinschaftliche Lieferung solcher Fahrzeuge durchführen), und ob dies nicht zur Folge hat, dass der freie Dienstleistungsverkehr in Bezug auf den Handel mit Personenkraftwagen eingeschränkt wird.
- 15 In der erörterten Rechtssache macht P.M. diesbezüglich geltend, dass es in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem der Zeitraum des Verbrauchs eines Personenkraftwagens im Gebiet des Staates, in dem die Verbrauchsteuer entrichtet worden sei, im Verhältnis zum gesamten Zeitraum der Nutzung und der Lebensdauer des Fahrzeugs geringfügig sei, gegen die vorgenannten Grundsätze verstoße, ihm die – auch nur teilweise – Erstattung der entrichteten Verbrauchsteuer vorzuenthalten, wenn unstrittig sei, dass das Fahrzeug aus dem Gebiet der Europäischen Union ausgeführt worden sei. Es sei nämlich in keiner Weise gerechtfertigt, dass ein Unternehmen, das einen Personenkraftwagen nach der Einfuhr ins Ausland ausgeführt hat (bzw. exportiert hat), allein aufgrund der Zulassung dieses Fahrzeugs die gesamte Verbrauchsteuer entrichten müsse,

unabhängig von der Art dieser Zulassung und der Dauer der Nutzung (des Verbrauchs) des Fahrzeugs im Inland.

P.M. trägt dabei im Zusammenhang mit dem Vorwurf des Verstoßes gegen die Art. 36 und 37 des EWR-Abkommens vor, dass Norwegen, wohin das in dieser Rechtssache in Rede stehende Fahrzeug ausgeführt worden sei, ebenfalls Vertragspartei dieses Abkommens sei und seine Einfuhr dort einer Verbrauchsteuer unterliege, die ihrer Art nach der polnischen Verbrauchsteuer ähnlich sei. Da dem Verkäufer im polnischen Hoheitsgebiet keine Verbrauchsteuererstattung gewährt werde, müsse diese Verbrauchsteuer einem ausländischen Käufer in Rechnung gestellt werden, der zusätzlich zu dieser Verbrauchsteuer eine weitere Verbrauchsteuer im Hoheitsgebiet seines Landes entrichten müsse, was gegen den Grundsatz der Einmaligkeit der Erhebung der Verbrauchsteuer verstoße und zu einer ungerechtfertigten Verteuerung des Fahrzeugs und einer Verringerung der Wettbewerbsfähigkeit des Verkaufs eines solchen Fahrzeugs auf dem ausländischen Markt durch den polnischen Verkäufer führe und somit gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung im Rahmen des Handels verstoße.

- 16 In einer Situation wie der vorliegenden scheint die Belastung des Steuerpflichtigen mit der Verbrauchsteuer in voller Höhe daher dem Grundsatz des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV, Art. 36 des EWR-Abkommens), dem Grundsatz der Besteuerung mit dieser Steuer nach dem tatsächlichen Verbrauch (Einstufigkeit), sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu widersprechen, soweit die Regelung des Art. 107 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Verbrauchsteuer) für ein eingeführtes und zugelassenes und anschließend aus dem Land ausgeführtes (exportiertes) Fahrzeug keine anteilige Steuer (anteilige Verbrauchsteuererstattung) im Verhältnis zur Zeit seiner Nutzung in Polen vorsieht.
- 17 Natürlich geht es nicht darum, die Regeln festzulegen, die einem Mitgliedstaat bei der Festlegung einer solchen anteiligen Erstattung als Richtschnur dienen sollten, aber grundsätzlich scheint es, dass es für einen Staat möglich ist, Kriterien festzulegen, die die Erreichung des Ziels einer solchen Regelung gewährleisten würden, nämlich die Gewährleistung der Verhältnismäßigkeit der Verbrauchsteuerbelastung des Steuerpflichtigen im Verhältnis zur Dauer der Nutzung des Fahrzeugs im Inland, was gleichzeitig mit dem Grundsatz des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV, Art. 36 des EWR-Abkommens) und mit dem Grundsatz der Erhebung dieser Steuer auf den tatsächlichen Verbrauch (Einstufigkeit) im Einklang stünde, bei gleichzeitiger Festlegung von Bedingungen, die die Verhinderung und Bekämpfung von Verbrauchsteuerbetrug gewährleisten würden.
- 18 Die oben genannten Zweifel im Zusammenhang mit der Auslegung von Art. 56 AEUV (Art. 36 des EWR-Abkommens) vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Einstufigkeit der Verbrauchsteuer und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit

rechtfertigen es, dem Gerichtshof der Europäischen Union die eingangs genannte Vorlagefrage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

- 19 Aus diesen Gründen hat das vorliegende Gericht auf der Grundlage von Art. 267 AEUV wie in Nr. 1 des Tenors des vorliegenden Beschlusses entschieden.

... [nicht übersetzt] [Aussetzung des Verfahrens]

ARBEITSDOKUMENT