



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

12. Februar 2015*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Verbrauchsteuern — Richtlinien 92/12/EWG und 2008/118/EG — Geltungsbereich — Mineralöle und Energieerzeugnisse — Schmieröle, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden — Ausschluss — Verbrauchsteuer auf den Verbrauch von Energieerzeugnissen, die von einem Mitgliedstaat nach Maßgabe der spezifischen Bestimmungen des Systems der harmonisierten Verbrauchsteuer erhoben wird — Begriff ‚mit dem Grenzübertritt verbundene Formalitäten‘ — Art. 110 AEUV — In bestimmten Fällen kürzere Zahlungsfrist für den innergemeinschaftlichen Erwerb als für den Warenerwerb auf dem Inlandsmarkt“

In der Rechtssache C-349/13

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) mit Entscheidung vom 5. März 2013, beim Gerichtshof eingegangen am 25. Juni 2013, in dem Verfahren

Minister Finansów

gegen

Oil Trading Poland sp. z o.o.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Vajda (Berichterstatter) sowie der Richter E. Juhász und D. Šváby,

Generalanwalt: N. Jääskinen,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. Juli 2014,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Minister Finansów, vertreten durch W. Bronicki als Bevollmächtigten,
- der Oil Trading Poland sp. z o.o., vertreten durch L. Mazur und A. Rutkowska,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna und A. Kramarczyk-Szaładzińska als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Polnisch.

- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Cordewener und K. Herrmann als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) und Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12 (ABl. 2009, L 9, S. 12).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Minister Finansów (Finanzminister, im Folgenden: Minister) und der Oil Trading Poland sp. z o.o. (im Folgenden: OTP) über die Verbrauchsteuerpflichtigkeit von Schmierölen, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden, in Polen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 3 der Richtlinie 92/12 sah vor:

„(1) Diese Richtlinie findet auf Gemeinschaftsebene Anwendung auf die folgenden in den einschlägigen Richtlinien definierten Waren:

- Mineralöle,

...

(2) Auf die in Absatz 1 genannten Waren können andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung erhoben werden, sofern diese Steuern die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten.

(3) Die Mitgliedstaaten können Steuern auf andere als die in Absatz 1 genannten Waren einführen oder beibehalten, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.

...“

- 4 Die Richtlinie 92/12 wurde mit Wirkung vom 1. April 2010 durch die Richtlinie 2008/118 aufgehoben.

5 In den Erwägungsgründen 4 und 5 der Richtlinie 2008/118 heißt es:

„(4) Auf verbrauchsteuerpflichtige Waren können für besondere Zwecke andere indirekte Steuern erhoben werden. ...

(5) Um den freien Warenverkehr zu gewährleisten, sollte die Besteuerung anderer als verbrauchsteuerpflichtiger Waren keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.“

6 Art. 1 der Richtlinie 2008/118 bestimmt:

„(1) Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (nachstehend ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren‘ genannt) erhoben werden:

a) Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gemäß der Richtlinie 2003/96/EG [des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. L 283, S. 51)];

...

(2) Die Mitgliedstaaten können für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben ...

(3) Die Mitgliedstaaten können Steuern erheben auf:

a) andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren;

...

Die Erhebung solcher Steuern darf jedoch im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.“

7 Art. 34 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118/EG sieht vor:

„Die in Artikel 33 Absatz 3 genannten Personen sind verpflichtet:

a) vor dem Versand der Waren bei den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Anmeldung abzugeben und eine Sicherheit für die Entrichtung der Verbrauchsteuern zu leisten;

b) nach dem vom Bestimmungsmitgliedstaat festgelegten Verfahren die Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats zu entrichten;

c) alle Kontrollen zu dulden, die es den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglichen, sich vom tatsächlichen Eingang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren und der Entrichtung der dafür geschuldeten Verbrauchsteuern zu überzeugen.

...“

8 Art. 1 der Richtlinie 2003/96 bestimmt, dass die Mitgliedstaaten nach Maßgabe dieser Richtlinie Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom erheben.

9 In Art. 2 Abs. 1, 4 und 5 der Richtlinie 2003/96 heißt es:

„(1) Als Energieerzeugnisse im Sinne dieser Richtlinie gelten die Erzeugnisse:

...

b) der KN-Codes 2701, 2702 und 2704 bis 2715;

...

(4) Diese Richtlinie gilt nicht für:

...

b) ... folgende Verwendungen von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom:

— für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden;

...

(5) Die in dieser Richtlinie genannten Codes der Kombinierten Nomenklatur beziehen sich auf die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 2031/2001 der Kommission vom 6. August 2001 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif ... geltende Fassung [(ABl. L 279, S. 1, im Folgenden: Kombinierte Nomenklatur)].

...“

10 Schmieröle fallen unter die KN-Codes 2710 19 71 bis 2710 19 99 der Kombinierten Nomenklatur.

11 Nach Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 gelten die Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der Richtlinie 92/12 ausschließlich für die Energieerzeugnisse, die in der in diesem Absatz enthaltenen Liste aufgeführt sind. Die Schmieröle der KN-Codes 2710 19 71 bis 2710 19 99 stehen nicht auf dieser Liste.

Polnisches Recht

12 Art. 1 Abs. 1 der Ustawa o podatku akcyzowym (Gesetz über die Akzise) vom 6. Dezember 2008 in ihrer auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (Dz. U. 2011, Nr. 108, Pos. 626, im Folgenden: Verbrauchsteuergesetz) bestimmt:

„Dieses Gesetz regelt die Erhebung von Verbrauchsteuer ... auf verbrauchsteuerpflichtige Waren und Personenkraftfahrzeuge, den Handel mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren sowie die Kennzeichnung mit Steuermarken.“

13 Nach Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 des Verbrauchsteuergesetzes und Nr. 27 des Anhangs 1 dieses Gesetzes, in dem die verbrauchsteuerpflichtigen Waren aufgelistet werden, gehören zu diesen Waren namentlich die Energieerzeugnisse des KN-Codes 2710.

14 Art. 86 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt:

„Energieerzeugnisse im Sinne dieses Gesetzes sind folgende Erzeugnisse:

...

2) Erzeugnisse der KN-Codes 2701, 2702 und 2704 bis 2715“.

15 Art. 89 Abs. 1 des Verbrauchsteuergesetzes sieht vor:

„Die Verbrauchsteuersätze auf Energieerzeugnisse betragen für

...

11) Schmieröle, die übrigen Öle der KN-Codes 2710 19 71 bis 2710 19 99, ausgenommen Erzeugnisse der KN-Codes 2710 19 85 (Weißöle, Paraffinum liquidum) sowie plastische Schmierstoffe des KN-Codes 2710 19 99: 1 180,00 [PLN]/1 000 Liter“.

16 Art. 40 Abs. 6 des Verbrauchsteuergesetzes lautet:

„Das Steueraussetzungsverfahren wird im Inland vorbehaltlich des Art. 47 Abs. 1 Nrn. 1 und 5 auch auf andere, nicht in Anhang 2 genannte verbrauchsteuerpflichtige Waren angewandt, für die ein anderer Verbrauchsteuersatz als der Nullsatz gilt.“

17 Art. 21 Abs. 1 bis 3 des Verbrauchsteuergesetzes bestimmt:

„(1) Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, ohne Aufforderung der Steuerbehörde

...

2) die Verbrauchsteuer zu berechnen und auf das Konto der zuständigen Zollkammer einzuzahlen

— monatlich, spätestens am 25. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Steuer entstanden ist, sofern nicht in einem besonderen Gesetz etwas anderes bestimmt ist.

(2) Bei Anwendung des Verfahrens der Verbrauchsteueraussetzung ist der Steuerpflichtige verpflichtet, ohne Aufforderung der Finanzbehörde

...

2) die Verbrauchsteuer zu berechnen und auf das Konto der zuständigen Zollkammer einzuzahlen

— monatlich, spätestens am 25. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Steuer aufgrund der Beendigung des Verfahrens der Verbrauchsteueraussetzung entstanden ist.

(3) Die Bestimmungen der Abs. 1 und 2 finden keine Anwendung,

1) soweit der Steuerpflichtige zur Abgabe einer vereinfachten Anmeldung sowie zur Berechnung und Entrichtung der Verbrauchsteuer in den in Art. 78 Abs. 1 Nr. 3 genannten Fällen verpflichtet ist;

...“

18 Art. 78 Abs. 1 und 3 des Verbrauchsteuergesetzes lautet:

„1. Erwirbt der Steuerpflichtige für Zwecke einer im Inland ausgeübten gewerblichen Tätigkeit innergemeinschaftlich verbrauchsteuerpflichtige Waren, für die in einem Mitgliedstaat Verbrauchsteuer entrichtet wurde, ist er verpflichtet,

- 1) vor der Einfuhr der verbrauchsteuerpflichtigen Waren ins Inland den geplanten innergemeinschaftlichen Erwerb beim zuständigen Leiter der Zollbehörde anzumelden und eine Sicherheit für die Verbrauchsteuer zu leisten;
- 2) den Empfang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren auf dem vereinfachten Begleitdokument zu vermerken und dem für die Rücksendung bestimmten vereinfachten Begleitdokument eine Bestätigung der Sicherheitsleistung oder der Entrichtung der Verbrauchsteuer im Inland beizufügen;
- 3) ohne Aufforderung der Steuerbehörde eine vereinfachte Anmeldung nach dem vorgegebenen Muster beim zuständigen Leiter der Zollbehörde abzugeben sowie den fälligen Steuerbetrag zu berechnen und im Inland innerhalb von zehn Tagen nach Entstehung der Steuer auf das Konto der zuständigen Zollkammer einzuzahlen;
- 4) Aufzeichnungen über die innergemeinschaftlich erworbenen verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu führen.

...

3. Abs. 1 Nrn. 1, 3 und 4 findet entsprechende Anwendung auf Fälle des innergemeinschaftlichen Erwerbs verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die nicht in Anhang 2 dieses Gesetzes aufgeführt und im Inland zu einem anderen Steuersatz als zum Nulltarif steuerpflichtig sind.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 19 OTP handelt mit Schmierölen der KN-Codes 2710 19 71 bis 2710 19 99 der Kombinierten Nomenklatur, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden. OTP kauft diese Schmieröle im Rahmen innergemeinschaftlicher Geschäfte ein und verkauft sie in Polen weiter.
- 20 Am 10. April 2009 stellte OTP einen Antrag auf Auslegung des polnischen Steuerrechts insbesondere zu der Frage, ob diese Schmieröle verbrauchsteuerpflichtig sind. In seiner schriftlichen Auslegung vom 23. April 2010 bejahte der Leiter der Steuerkammer von Bydgoszcz (Polen) dies im Namen des Ministers.
- 21 Mit einer gegen diese Auslegung gerichteten Klage befasst, vertrat der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Stettin) die Auffassung, für andere Zwecke denn als Heiz- oder Kraftstoff verwendete Schmieröle unterlägen nicht dem System der harmonisierten Verbrauchsteuer der Europäischen Union, und die Bestimmungen des polnischen Rechts, nach denen sie verbrauchsteuerpflichtig seien, seien nicht anzuwenden.
- 22 Nachdem der Minister gegen diese Entscheidung Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof) eingelegt hatte, stellte dieses Gericht fest, dass es sich nach dem Urteil Fendt Italiana (C-145/06 und C-146/06, EU:C:2007:411) bei Schmierölen, die nicht diesem System unterlägen, um andere Erzeugnisse als die in Art. 3 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12 genannten handele, so dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 1 dieser Richtlinie weiterhin Steuern auf diese Erzeugnisse einführen oder beibehalten könnten, sofern diese Steuern keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zögen.

- 23 Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts beantwortet das genannte Urteil jedoch nicht die Frage, ob auf den Verbrauch solcher Schmieröle eine Abgabe gemäß dem System der harmonisierten Verbrauchsteuer erhoben werden darf, und zwar in der Weise, dass diese Waren, wenn sie Gegenstand eines innergemeinschaftlichen Erwerbs sind, den gleichen Verpflichtungen und Formalitäten wie denen unterworfen werden, die für die Waren gelten, auf die dieses System anwendbar ist.
- 24 Dazu führt das vorliegende Gericht aus, aus einem anderen Mitgliedstaat stammende Schmieröle zur Verwendung für andere Zwecke denn als Heiz- oder Kraftstoff könnten in Polen nach zwei verschiedenen Regelungen erworben werden. Erstens könnten sie gemäß Art. 40 Abs. 6 des Verbrauchsteuergesetzes dem Verfahren der Aussetzung der Verbrauchsteuer unterworfen werden, für das strenge Verwaltungsformalitäten gälten, die insbesondere die Erlangung des Status eines registrierten Empfängers und die Einlagerung der Waren umfassten. Für die Eröffnung und den Betrieb eines Steuerlagers gälten mit hohen Kosten verbundene Anforderungen, deren Erfüllung für kleinere Unternehmen, die Schmieröle im Rahmen innergemeinschaftlicher Erwerbe kauften, in der Praxis häufig nicht möglich sei. Auch die Inanspruchnahme von Steuerlagerdiensten anderer Wirtschaftsteilnehmer sei mit zusätzlichen Kosten verbunden. Diese Unternehmen würden daher gegenüber Wirtschaftsteilnehmern benachteiligt, die auf dem Inlandsmarkt mit Schmierölen handelten.
- 25 Zweitens unterlägen die genannten Waren nach Art. 78 Abs. 3 des Verbrauchsteuergesetzes dann, wenn sie innergemeinschaftlich nach der Regelung der Entrichtung der Verbrauchsteuer erworben würden, den Verpflichtungen aus Art. 78 Abs. 1 dieses Gesetzes. Unter Bezugnahme auf die Urteile *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33) und *Kalinchev* (C-2/09, EU:C:2010:312) fragt sich das vorliegende Gericht, ob die Verpflichtungen, vor der Einfuhr den innergemeinschaftlichen Erwerb anzumelden und eine Sicherheit für die Entrichtung der Verbrauchsteuer zu stellen, als mit dem Grenzübertritt verbundene Formalitäten im Sinne von Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 und Art. 1 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 2008/118 anzusehen sind. Es hat Zweifel, ob davon auszugehen ist, dass diese Verpflichtungen die Zahlung der Verbrauchsteuer sichern sollen, da dieses Ziel durch die Erfüllung anderer in Art. 78 Abs. 1 des Verbrauchsteuergesetzes vorgesehener Verpflichtungen erreicht werden könne, derjenigen nämlich, eine vereinfachte Anmeldung abzugeben, die Verbrauchsteuer zu berechnen und sie innerhalb von zehn Tagen nach ihrer Entstehung zu entrichten sowie Aufzeichnungen über die innergemeinschaftlich erworbenen verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu führen.
- 26 Das vorliegende Gericht gibt außerdem zu bedenken, dass nach Art. 21 Abs. 1 Nr. 2 und Art. 78 Abs. 1 Nr. 3 des Verbrauchsteuergesetzes unterschiedliche Zahlungsfristen gälten, je nachdem, ob die Schmieröle auf dem Inlandsmarkt erworben würden oder Gegenstand eines innergemeinschaftlichen Erwerbs nach der Regelung der Verbrauchsteuerentrichtung seien, und dass eine solche Differenzierung gegen Art. 110 AEUV verstoßen könnte.
- 27 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG sowie der entsprechende, gegenwärtig geltende Art. 1 Abs. 3 Unterabs. 1 Buchst. a und Unterabs. 2 der Richtlinie 2008/118/EG dahin auszulegen, dass diese Vorschriften es einem Mitgliedstaat nicht verwehren, auf Schmieröle der KN-Codes 2710 19 71 bis 2710 19 99, die für andere Zwecke als als Heiz- und Kraftstoff verwendet werden, eine Verbrauchsteuer nach Maßgabe der spezifischen Bestimmungen des Systems der harmonisierten Verbrauchsteuer, die auf den Verbrauch von Energieerzeugnissen erhoben wird, zu erheben?

Zur Vorlagefrage

- 28 Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 und Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen sind, dass sie es verbieten, dass Waren, die nicht in den Geltungsbereich dieser Richtlinien fallen, wie Schmieröle, die für andere Zwecke als als Heiz- und Kraftstoff verwendet werden, einer Abgabe nach Maßgabe von Vorschriften unterworfen werden, die mit denen identisch sind, die für das in diesen Richtlinien geregelte System der harmonisierten Verbrauchsteuer gelten.
- 29 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Ausgangsrechtsstreit eine Frage der Auslegung des nationalen Rechts betrifft, die noch unter der Geltung der Richtlinie 92/12 von OTP gestellt worden war, während die Beantwortung dieser Frage durch den Minister nach Aufhebung dieser Richtlinie am 1. April 2010 durch die Richtlinie 2008/118 erfolgt ist. Da sich diese Antwort genauso auf Geschäfte, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie 2008/118 getätigt wurden, wie auf danach getätigte Geschäfte anwenden lässt, sind beide Richtlinien als auf den Ausgangsrechtsstreit zeitlich anwendbar anzusehen. Das gilt umso mehr, als Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 entspricht.

Zur Erhebung einer Abgabe nach Maßgabe von Vorschriften, die mit den für das System der harmonisierten Verbrauchsteuer geltenden identisch sind, auf Waren, die dieser Regelung nicht unterliegen

- 30 Wie das vorliegende Gericht und alle Beteiligten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, festgestellt haben, ist Rn. 43 des Urteils Fendt Italiana (EU:C:2007:411) zu entnehmen, dass Schmieröle, die für andere Zwecke als als Heiz- und Kraftstoff verwendet werden, zwar von der Definition des Begriffs „Energieerzeugnisse“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 erfasst werden, jedoch gemäß Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich dieser Richtlinie von deren Geltungsbereich ausdrücklich ausgenommen sind. Diese Schmieröle fallen daher gemäß Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 nicht unter das in dieser zuletzt genannten Richtlinie geregelte System der harmonisierten Verbrauchsteuer.
- 31 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die genannten Schmieröle andere Waren als „verbrauchsteuerpflichtige Waren“ im Sinne von Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 sind, so dass die Mitgliedstaaten nach Art. 1 Abs. 3 dieser Richtlinie auf sie Steuern erheben können, sofern eine solche Erhebung im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht (vgl. in diesem Sinne zu Art. 3 Abs. 1 und 3 der Richtlinie 92/12 Urteil Fendt Italiana, EU:C:2007:411, Rn. 44).
- 32 OTP hält die im Ausgangsverfahren fragliche polnische Regelung für unvereinbar mit Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118, da sie Schmieröle, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden, einer Abgabe nach Maßgabe von Vorschriften unterwirft, die mit den in dieser Richtlinie vorgesehenen Vorschriften über das System der harmonisierten Verbrauchsteuer identisch sind.
- 33 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung, wie sich aus Rn. 31 des vorliegenden Urteils ergibt, die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, Abgaben auf andere als die dem System der harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegenden Waren zu erheben, allein davon abhängig macht, dass eine solche Erhebung im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht. Im Gegensatz zu dem in Verbindung mit dem vierten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 zu lesenden Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie, der sich auf die diesem System unterliegenden Waren bezieht, sieht Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie somit nicht vor, dass die betreffenden Abgaben andere Abgaben als die harmonisierte Verbrauchsteuer sein müssen oder besonderen Zwecken dienen müssen.

- 34 Folglich verbietet es Art. 1 Abs. 3 dieser Richtlinie als solcher nicht, dass die Mitgliedstaaten andere als die dem System der harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegenden Waren mit einer Abgabe nach Maßgabe von Vorschriften belegen, die mit denen identisch sind, die für dieses System gelten.
- 35 Dieser Schlussfolgerung steht nicht der von OTP angeführte Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 entgegen, wonach die Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der Richtlinie 2008/118 ausschließlich für die Energieerzeugnisse gelten, die in der in dieser Bestimmung enthaltenen Liste aufgeführt sind. Dass diese Liste nicht auf Schmieröle Bezug nimmt, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden und als solche vom Geltungsbereich der Richtlinie 2003/96 ausgeschlossen sind, ist nämlich für die Auslegung von Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 ohne Belang.

Zum Verbot von mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten

- 36 Es ist bereits darauf hingewiesen worden, dass eine auf Schmieröle, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden, erhobene Abgabe, die den Anforderungen von Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 genügen soll, im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen darf.
- 37 Insoweit geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass eine Förmlichkeit, die dem Importeur einer Ware auferlegt wird, die einer inländischen Abgabe unterliegt, zwar den Zweck hat, die Begleichung der dem Abgabebetrag entsprechenden Schuld sicherzustellen, jedoch an den Entstehungstatbestand der Abgabe, nämlich den innergemeinschaftlichen Erwerb, und nicht an den Grenzübertritt im Sinne dieser Bestimmung anknüpft (vgl. in diesem Sinne Urteile Brzeziński, EU:C:2007:33, Rn. 47 und 48, sowie Kalinchev, EU:C:2010:312, Rn. 27).
- 38 Was als Erstes die Regelung der Verbrauchsteueraussetzung angeht, die nach Art. 40 Abs. 6 des Verbrauchsteuergesetzes auf Schmieröle, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden, anwendbar ist, so gelten die Erfordernisse dieser Regelung offenbar sowohl für aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte als auch für auf dem polnischen Inlandsmarkt erworbene Waren, was allerdings vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist. Schon aus diesem Grund können diese Erfordernisse, wie die Europäische Kommission hervorgehoben hat, nicht als mit dem Grenzübertritt verbundene Formalitäten angesehen werden.
- 39 Was als Zweites die Regelung der Verbrauchsteuerentrichtung betrifft, fragt sich das vorlegende Gericht, ob die Verpflichtungen aus Art. 78 Abs. 1 Nr. 1 des Verbrauchsteuergesetzes, vor der Einfuhr der betreffenden Waren den geplanten innergemeinschaftlichen Erwerb anzumelden und eine Sicherheit für die Entrichtung der Verbrauchsteuer zu stellen, mit dem Grenzübertritt verbundene Formalitäten darstellen.
- 40 Hierzu ist festzustellen, dass schon nach dem Wortlaut dieser Bestimmung die in ihr festgelegten Verpflichtungen erfüllt sein müssen, bevor die betreffenden Waren die polnische Grenze übertreten. Außerdem bezweckt die Stellung einer Sicherheit für die Entrichtung der Verbrauchsteuer offensichtlich, die Zahlung dieser Steuer zu gewährleisten, und knüpft somit an den Entstehungstatbestand der Verbrauchsteuer im Sinne der in Rn. 37 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung an.
- 41 Außerdem entsprechen die Verpflichtungen aus Art. 78 Abs. 1 Nr. 1 des Verbrauchsteuergesetzes den Vorschriften, denen im Fall von dem System der harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegenden Waren die Schuldner von Verbrauchsteuern gemäß Art. 34 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 nachkommen müssen. Daraus ist zu schließen, dass der Unionsgesetzgeber diese Vorschriften nicht als mit dem Grenzübertritt verbundene Formalitäten angesehen hat.

- 42 Im Übrigen geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass nach Ansicht des vorlegenden Gerichts die in Art. 78 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 des Verbrauchsteuergesetzes vorgesehenen Verpflichtungen, eine vereinfachte Anmeldung abzugeben, die Verbrauchsteuer zu berechnen und sie innerhalb von zehn Tagen nach Entstehung der Steuerschuld zu entrichten sowie Aufzeichnungen über den innergemeinschaftlichen Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu führen, die Entrichtung der geschuldeten Verbrauchsteuer sicherstellen sollen. Das schließt jedoch nicht aus, dass mit den in Art. 78 Abs. 1 Nr. 1 dieses Gesetzes genannten Verpflichtungen derselbe Zweck verfolgt wird.
- 43 Daraus folgt, dass Verpflichtungen, wie sie in Art. 78 Abs. 1 Nrn. 1, 3 und 4 des Verbrauchsteuergesetzes vorgesehen sind, nicht als im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten mit dem Grenzübertritt verbundene Formalitäten angesehen werden können, die nach Art. 1 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 2008/118 verboten sind.

Zur Beachtung von Art. 110 AEUV

- 44 Das vorliegende Gericht stellt zwar keine ausdrückliche Frage zur Auslegung von Art. 110 AEUV, fragt sich jedoch in der Begründung der Vorlageentscheidung, ob die in verschiedenen Bestimmungen des Verbrauchsteuergesetzes vorgesehenen Fristen für die Entrichtung der Verbrauchsteuer mit diesem Artikel vereinbar sind.
- 45 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs hindert der Umstand, dass das vorliegende Gericht eine Vorlagefrage unter Bezugnahme nur auf bestimmte Vorschriften des Unionsrechts formuliert hat, den Gerichtshof nicht daran, diesem Gericht unabhängig davon, worauf es in seinen Fragen Bezug genommen hat, alle Auslegungshinweise zu geben, die ihm bei der Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtssache von Nutzen sein können. Der Gerichtshof hat insoweit aus dem gesamten vom einzelstaatlichen Gericht vorgelegten Material, insbesondere der Begründung der Vorlageentscheidung, diejenigen Elemente des Unionsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Rechtsstreits einer Auslegung bedürfen (vgl. insbesondere Urteil *Ville d’Ottignies-Louvain-la-Neuve* u. a., C-225/13, EU:C:2014:245, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung). Zu prüfen ist deshalb, ob Art. 110 AEUV einer Geltung dieser Fristen entgegensteht.
- 46 Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Steuersystem eines Mitgliedstaats nur dann als mit Art. 110 AEUV vereinbar angesehen werden, wenn feststeht, dass seine Ausgestaltung es unter allen Umständen ausschließt, dass eingeführte Waren höher besteuert werden als einheimische Waren, und dass es daher auf keinen Fall diskriminierende Wirkungen hat (vgl. Urteil *X*, C-437/12, EU:C:2013:857, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 47 Ein Verstoß gegen Art. 110 Abs. 1 AEUV liegt demnach dann vor, wenn die Abgabe auf das eingeführte Erzeugnis und die Abgabe auf das gleichartige inländische Erzeugnis in unterschiedlicher Weise und nach unterschiedlichen Modalitäten berechnet werden, so dass das eingeführte Erzeugnis – und sei es auch nur in bestimmten Fällen – höher belastet wird (vgl. in diesem Sinne Urteile *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, Rn. 3, sowie *Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 48 Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, ist dies der Fall, wenn die Fristen für die Entrichtung einer Abgabe, mit der die inländische Produktion belegt wird, länger sind als die Fristen für die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Waren. Denn ein solcher der inländischen Produktion eingeräumter Vorteil bedeutet eine Ungleichbehandlung zum Nachteil aus anderen Mitgliedstaaten eingeführter Erzeugnisse unter Verstoß gegen das Verbot in Art. 110 AEUV (vgl. in diesem Sinne Urteil *Grundig Italiana*, C-68/96, EU:C:1998:299, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 49 Nach der Vorlageentscheidung unterliegen Schmieröle, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet und im Inland erworben werden, offenbar zwingend dem Verfahren der Verbrauchsteueraussetzung, was u. a. von der polnischen Regierung in der mündlichen Verhandlung bestätigt worden, vom nationalen Gericht allerdings noch zu überprüfen ist. Nach Art. 21 Abs. 2 des Verbrauchsteuergesetzes hat der Steuerpflichtige die Verbrauchsteuer für diese Waren spätestens am 25. Tag des Monats zu entrichten, der auf den Monat folgt, in dem die Steuer aufgrund der Beendigung des Steueraussetzungsverfahrens entstanden ist. Diese Zahlungsfrist gilt auch für die aus einem Mitgliedstaat eingeführten Schmieröle, die dem Verfahren der Verbrauchsteueraussetzung unterliegen. Dagegen beträgt nach Art. 21 Abs. 3 Nr. 1 und Art. 78 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 3 dieses Gesetzes die Frist für die Entrichtung der Verbrauchsteuer auf die im Verfahren der Verbrauchsteuerentrichtung eingeführten Waren zehn Tage ab Entstehung der Steuer.
- 50 Vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorliegende Gericht ergibt sich somit, dass die Frist für die Entrichtung der geschuldeten Verbrauchsteuer auf die im Verfahren der Verbrauchsteueraussetzung eingeführten Schmieröle ab ihrem Inverkehrbringen auf dem polnischen Markt die gleiche ist wie die, die für auf dem polnischen Markt erworbene Schmieröle vorgesehen ist. Außerdem kann bei eingeführten Schmierölen die Einfuhr auch im Verfahren der Verbrauchsteuerentrichtung erfolgen, was zu einer kürzeren Zahlungsfrist für die Verbrauchsteuer führt.
- 51 Demzufolge besteht beim Verfahren der Verbrauchsteueraussetzung, dem der Erwerb von Schmierölen auf dem Inlandsmarkt offenbar zwingend unterliegt, keine unterschiedliche Behandlung zum Nachteil der eingeführten Schmieröle in Bezug auf die Entrichtung der geschuldeten Verbrauchsteuer. Dass allein für eingeführte Waren auch die Möglichkeit der Anwendung des Verfahrens der Verbrauchsteuerentrichtung mit ihrer kürzeren Zahlungsfrist besteht, ändert nichts daran, dass eine Regelung, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, nicht diskriminierend ist.
- 52 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 und Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen sind, dass sie es nicht verbieten, dass Waren, die nicht in den Geltungsbereich dieser Richtlinien fallen, wie Schmieröle, die für andere Zwecke als als Heiz- und Kraftstoff verwendet werden, einer Abgabe nach Maßgabe von Vorschriften unterworfen werden, die mit denen identisch sind, die für das in diesen Richtlinien geregelte System der harmonisierten Verbrauchsteuer gelten, sofern die Besteuerung dieser Waren mit dieser Abgabe im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht.

Kosten

- 53 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorliegenden 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 (Zehnte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren und Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12 sind dahin auszulegen, dass sie es nicht verbieten, dass Waren, die nicht in den Geltungsbereich dieser Richtlinien fallen, wie Schmieröle, die für andere Zwecke als als Heiz- und Kraftstoff verwendet werden, einer Abgabe nach Maßgabe von Vorschriften unterworfen werden, die mit denen identisch sind, die für das in diesen Richtlinien geregelte System der harmonisierten Verbrauchsteuer gelten, sofern die Besteuerung dieser Waren mit dieser Abgabe im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht.

Unterschriften