



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

24. März 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Verbrauchsteuer – Richtlinie 92/12/EG – Art. 4 – Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung – Voraussetzungen – Art. 6 und 20 – Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr von Waren – Fälschung des Begleitdokuments – Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung – Unrechtmäßige Entnahme von Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung – Empfänger, der keine Kenntnis von der Beförderung hat – Betrug durch Dritte – Art. 13 Buchst. a und Art. 15 Abs. 3 – Sicherheit in Bezug auf die Beförderung – Umfang“

In der Rechtssache C-711/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) mit Entscheidung vom 16. Dezember 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 31. Dezember 2020, in dem Verfahren

Generální ředitelství cel

gegen

TanQuid Polska sp. z o.o.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten I. Jarukaitis sowie der Richter M. Ilešič (Berichterstatter) und Z. Csehi,

Generalanwalt: M. Campos Sánchez-Bordona,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der TanQuid Polska sp. z o.o., vertreten durch R. Halíček, Advokát,

* Verfahrenssprache: Tschechisch.

- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, O. Serdula und J. Vláčil als Bevollmächtigte,
 - der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
 - der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Salyková und C. Perrin 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 des Art. 4 Buchst. c 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. 1992, L 76, S. 1) in der durch die Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 (ABl. 1994, L 365, S. 46) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 92/12) in Verbindung mit den Art. 13, 15 und 16 dieser Richtlinie.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Generální ředitelství cel (Generaldirektion Zoll, Tschechische Republik) und der TanQuid Polska sp. z o.o. (im Folgenden: TanQuid), einer Gesellschaft mit Sitz in Polen, über die Erhebung von Verbrauchsteuern wegen Verstoßes gegen das Verfahren der Steueraussetzung bei der Beförderung von Mineralölen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 92/12

- 3 Die Richtlinie 92/12 wurde mit Wirkung vom 1. April 2010 durch die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12) aufgehoben und ersetzt. In Anbetracht des Zeitpunkts des Sachverhalts des Ausgangsrechtsstreits wird die vorliegende Vorlage zur Vorabentscheidung jedoch anhand der Richtlinie 92/12 geprüft.
- 4 Die Erwägungsgründe 4, 10 und 13 der Richtlinie 92/12 lauten:

„Um die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen, muss der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein.

...

Der Übergang von dem Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats in das eines anderen darf nicht zu Kontrollen führen, die den freien Warenverkehr in der Gemeinschaft beeinträchtigen können. Die Durchsetzung des Steueranspruchs setzt jedoch eine Kenntnis der Bewegungen der verbrauchsteuerpflichtigen Waren voraus. Es ist deshalb ein Begleitpapier für diese Waren vorzusehen.

...

Jede Ware muss leicht identifizierbar sein. Die für die Steuerschuld relevante geografische Zuordnung der Ware muss sofort erkennbar sein. Zu diesem Zweck ist ein entsprechendes Begleitpapier vorzusehen, bei dem es sich um ein Verwaltungs- oder ein Handelsdokument handeln kann. Das zu verwendende Handelsdokument muss die wichtigsten Angaben des Verwaltungsdokuments enthalten.“

5 Art. 1 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt:

„Diese Richtlinie regelt die Verbrauchsteuern und die anderen indirekten Steuern, die unmittelbar oder mittelbar auf den Verbrauch von Waren erhoben werden, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer und der von der [Europäischen Union] festgelegten Abgaben.“

6 Nach ihrem Art. 3 Abs. 1 findet diese Richtlinie auf Unionsebene Anwendung u. a. auf Mineralöle.

7 In Art. 4 der Richtlinie heißt es:

„Im Sinne dieser Richtlinie gelten als

- a) *zugelassener Lagerinhaber*: die natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs unter Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu bearbeiten, zu lagern, zu empfangen und zu versenden;
- b) *Steuerlager*: jeder Ort, an dem unter bestimmten, von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem sich das Steuerlager befindet, festgelegten Voraussetzungen verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung vom zugelassenen Lagerinhaber hergestellt, bearbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden;
- c) *Verfahren der Steueraussetzung*: die steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung der Waren unter Steueraussetzung Anwendung findet;
- d) *registrierter Wirtschaftsbeteiligter*: die natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs unter Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren mit Herkunft aus einem anderen Mitgliedstaat zu empfangen, ohne zugelassener Lagerinhaber zu sein. Dieser Wirtschaftsbeteiligte darf jedoch keine Waren unter Steueraussetzung lagern oder versenden;

...“

8 Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/12 bestimmt:

„Die in Artikel 3 Absatz 1 genannten Waren werden verbrauchsteuerpflichtig mit ihrer Herstellung im Gebiet der [Union] ... oder mit ihrer Einfuhr in dieses Gebiet.“

9 Art. 6 dieser Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3.

Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten

a) jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

...

(2) Die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der maßgebende Verbrauchsersatz richten sich nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet oder die Fehlmengen festgestellt werden. Die Verbrauchsteuer wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bestimmungen erhoben und eingezogen, wobei die Mitgliedstaaten auf im Inland hergestellte Waren und auf Waren mit Herkunft aus anderen Mitgliedstaaten dieselben Bestimmungen für die Erhebung und die Einziehung anwenden.“

10 Nach Art. 13 Buchst. a der Richtlinie 92/12 muss der zugelassene Lagerinhaber vorbehaltlich des Art. 15 Abs. 3 eine Sicherheit in Bezug auf die Beförderung sowie gegebenenfalls eine Sicherheit in Bezug auf die Herstellung, die Verarbeitung und die Lagerung leisten, wobei die Voraussetzungen von den zuständigen Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem das Steuerlager zugelassen ist, festgelegt werden;

11 In Art. 15 dieser Richtlinie heißt es:

„(1) ... [D]ie Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung [muss] zwischen Steuerlagern erfolgen.

...

(3) Die mit der ... Warenbeförderung [in der Union] verbundenen Risiken werden von der Sicherheit gemäß Artikel 13, die der Versender in seiner Eigenschaft als zugelassener Lagerinhaber geleistet hat, und gegebenenfalls durch eine gesamtschuldnerische Sicherheitsleistung des Versenders und des Beförderers gedeckt. Die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten können dem Beförderer oder dem Eigentümer der Waren gestatten, anstelle des zugelassenen Lagerinhabers als Versender eine Sicherheit zu leisten. Die Mitgliedstaaten können gegebenenfalls vom Empfänger eine Sicherheitsleistung verlangen.

...

Die Einzelheiten der Sicherheitsleistung werden von den Mitgliedstaaten geregelt. Die Sicherheitsleistung muss für die gesamte [Union] gültig sein.

(4) Unbeschadet des Artikels 20 können der zugelassene Lagerinhaber als Versender und gegebenenfalls der Beförderer erst dann aus ihrer Verantwortung entlassen werden, wenn der Nachweis dafür vorliegt, dass der Empfänger die Waren übernommen hat, insbesondere mittels des in Artikel 18 genannten Begleitdokuments unter den in Artikel 19 festgelegten Bedingungen.

...“

12 Art. 16 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie lautet:

„Abweichend von Artikel 15 Absatz 1 kann der Empfänger auch ein gewerblicher Wirtschaftsbeteiligter sein, der kein zugelassener Lagerinhaber ist. Dieser Wirtschaftsbeteiligte kann in Ausübung seines Berufes verbrauchsteuerpflichtige Waren aus anderen Mitgliedstaaten im Verfahren der Steueraussetzung beziehen. Er kann jedoch diese Waren im Verfahren der Steueraussetzung weder lagern noch versenden.“

13 Art. 16 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 92/12 legt die Vorschriften fest, die ein gewerblicher Wirtschaftsbeteiligter, der kein zugelassener Lagerinhaber ist, erfüllen muss, je nachdem, ob er bei den Steuerbehörden seines Mitgliedstaats registriert oder nicht registriert ist.

14 In Art. 18 Abs. 1 dieser Richtlinie heißt es:

„... [J]eder verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Verfahren der Steueraussetzung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten befördert wird, [wird] ein vom Versender ausgestelltes Begleitdokument beigegeben. Das Begleitdokument kann entweder ein Verwaltungsdokument oder ein Handelsdokument sein. ...“

15 Art. 19 Abs. 1 bis 3 dieser Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Steuerbehörden der einzelnen Mitgliedstaaten werden durch die Wirtschaftsbeteiligten mittels des in Artikel 18 genannten Dokuments bzw. eines Verweises auf dieses Dokument über versandte und empfangene Warensendungen unterrichtet. Dieses Dokument ist in vier Exemplaren anzufertigen:

- eine Ausfertigung für den Versender;
- eine Ausfertigung für den Empfänger;
- eine Ausfertigung, die zur Erledigung des Verfahrens für die Rücksendung bestimmt ist;
- eine Ausfertigung für die zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats.

Die zuständigen Behörden des jeweiligen Abgangsmittgliedstaats können jedoch vorschreiben, dass eine weitere Ausfertigung des Dokuments für die zuständigen Behörden des Abgangsmittgliedstaats vorzusehen ist.

...

Der Bestimmungsmitgliedstaat kann vorschreiben, dass die Ausfertigung, die zur Erledigung des Verfahrens an den Versender zurückzuschicken ist, von seinen Behörden bestätigt oder mit einem Sichtvermerk versehen wird. ...

...

(2) In den Fällen, in denen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Verfahren der Steueraussetzung an einen zugelassenen Lagerinhaber, einen registrierten oder nicht registrierten Wirtschaftsbeteiligten versandt werden, wird eine Ausfertigung des begleitenden Verwaltungsdokuments oder eine Kopie des ordnungsgemäß vervollständigten Handelsdokuments innerhalb von zwei Wochen nach dem Empfangsmonat vom Empfänger an den Absender zur Erledigung zurückgesandt.

Unbeschadet dieser Bestimmung können Abgangsmitgliedstaaten vorsehen, dass eine Kopie des Rückscheins dem Versender unverzüglich per Fernkopierer übermittelt wird, um eine rasche Freigabe der Sicherheit zu ermöglichen. Die Verpflichtung zur Rücksendung des Originals nach Satz 1 bleibt davon unberührt.

...

(3) Das Verfahren der Steueraussetzung gemäß Artikel 4 Buchstabe c) ist erledigt, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nach Maßgabe des Artikels 5 Absatz 2 einem dort genannten Status unterstellt werden, nachdem der Versender den Rückschein des begleitenden Verwaltungsdokuments oder eine Kopie des Handelsdokuments erhalten hat, auf denen vermerkt sein muss, dass die betreffenden Waren diesem Status unterstellt wurden.“

16 Art. 20 der Richtlinie lautet:

„(1) Wurde während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit begangen, aufgrund derer eine Verbrauchsteuer entsteht, so wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat, in dem die Unregelmäßigkeit oder die Zuwiderhandlung begangen wurde, ungeachtet einer etwaigen Strafverfolgung von der natürlichen oder juristischen Person geschuldet, die gemäß Artikel 15 Absatz 3 eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuern geleistet hat.

Wird die Verbrauchsteuer in einem anderen Mitgliedstaat als dem Abgangsmitgliedstaat erhoben, so unterrichtet der Mitgliedstaat, der die Verbrauchsteuern erhebt, die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats.

(2) Wurde während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit festgestellt, ohne dass der Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit feststeht, so gilt sie als in dem Mitgliedstaat begangen, in dem sie festgestellt worden ist.

(3) Treffen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht am Bestimmungsort ein, und kann der Ort der Zuwiderhandlung oder der Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden, so gilt diese Zuwiderhandlung oder diese Unregelmäßigkeit unbeschadet des Artikels 6 Absatz 2 als in dem Abgangsmitgliedstaat begangen; der Abgangsmitgliedstaat erhebt die Verbrauchsteuern nach dem zum Zeitpunkt des Versands der Waren geltenden Satz, sofern nicht innerhalb von vier Monaten nach dem Versand der Waren der Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs oder den Ort, an dem die Zuwiderhandlung oder die Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden erbracht wird. Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, um Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten zu begegnen und wirksame Sanktionen zu verhängen.

(4) Wird vor Ablauf einer Frist von drei Jahren, ab dem Tag der Ausfertigung des Begleitpapiers gerechnet, der Mitgliedstaat ermittelt, in dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, so erhebt dieser Mitgliedstaat die Verbrauchsteuern zu dem Steuersatz, der zum Zeitpunkt des Versands der Waren gilt. In diesem Fall wird, sobald der Nachweis erbracht worden ist, dass die Verbrauchsteuer in diesem Mitgliedstaat entrichtet worden ist, die ursprünglich erhobene Verbrauchsteuer erstattet.“

Verordnung Nr. 2719/92

- 17 Art. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2719/92 der Kommission vom 11. September 1992 zum begleitenden Verwaltungsdokument bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABl. 1992, L 276, S. 1) in der durch die Verordnung (EWG) Nr. 2225/93 der Kommission vom 27. Juli 1993 (ABl. 1993, L 198, S. 5) geänderten Fassung (im Folgenden: Verordnung Nr. 2719/92) sieht vor:

„Das in Anhang I aufgeführte Muster ist als begleitendes Verwaltungsdokument für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/12/EWG im Steueraussetzungsverfahren zu verwenden. Dabei sind die Ausfüll- und Verfahrenshinweise (Erläuterungen) auf der Rückseite der Ausfertigung 1 des Dokuments zu beachten.“

- 18 Nach Art. 2 Abs. 1 dieser Verordnung kann das Verwaltungsdokument durch ein Handelsdokument ersetzt werden, sofern dieses Handelsdokument die gleichen Angaben enthält, die für das Verwaltungsdokument gefordert werden.

Tschechisches Recht

- 19 Nach Art. 25 Abs. 1 Buchst. a des Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (Gesetz Nr. 353/2003 über die Verbrauchsteuern) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Verbrauchsteuergesetz) dürfen reglementierte Waren nur mit einem Begleitdokument im Verfahren der Steueraussetzung zwischen den Mitgliedstaaten befördert werden, wenn die reglementierten Waren aus einem in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Steuerlager an einen Betreiber eines Steuerlagers, an einen ermächtigten Empfänger oder einen Steuervertreter versandt werden, dem eine Genehmigung für das Steuergebiet der Tschechischen Republik erteilt wurde.
- 20 Nach Art. 26 Abs. 1 des Verbrauchsteuergesetzes dürfen die reglementierten Waren, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, nur mit einem Begleitdokument im Verfahren der Steueraussetzung befördert werden.
- 21 Nach Art. 28 Abs. 1 des Verbrauchsteuergesetzes liegt grundsätzlich ein Verstoß gegen das Verfahren der Steueraussetzung bei der Beförderung vor, wenn die Beförderung der reglementierten Waren in ein Steuerlager, zu einem ermächtigten Empfänger, an einen Bestimmungsort für eine Direktlieferung, an einen Ausfuhrort, zu einer Person im Sinne von Art. 11 Abs. 1 Buchst. d oder e oder zu einem Empfänger gemäß der Richtlinie 92/12 in einem anderen Mitgliedstaat nicht innerhalb der festgesetzten Frist abgeschlossen ist.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 22 Am 5. Januar 2010 kontrollierten Bedienstete des Celní úřad Náchod (Zollamt Náchod, Tschechische Republik) drei Tankwagen, die nach den vorgelegten Begleitdokumenten Mineralöle aus einem im polnischen Hoheitsgebiet belegenen und von TanQuid betriebenen Steuerlager zur EKOL GAS PB, s.r.o. (im Folgenden: EKOL GAS), einer Handelsgesellschaft nach tschechischem Recht, beförderten. Bei der Kontrolle stellten sie fest, dass die Angaben in diesen Begleitdokumenten falsch waren. In der Folge stritt EKOL GAS jegliche Geschäftsbeziehung mit TanQuid ab.
- 23 Auf ein Auskunftsersuchen der tschechischen Zollverwaltung hin ließ die polnische Zollverwaltung ihr 38 Begleitdokumente samt Anhängen zukommen, aus denen hervorging, dass weitere Mineralölmengen angeblich an EKOL GAS versandt worden seien.
- 24 Außerdem wurde festgestellt, dass diese Begleitdokumente dem Zollamt nicht zur Überprüfung der Richtigkeit und der Gültigkeit der Angaben vorgelegt worden waren und dass die Stempelabdrücke des tschechischen Zollamts, mit denen 35 Begleitdokumente bestätigt wurden, gefälscht waren.
- 25 Schließlich wurde auf der Grundlage der Straßenmauterfassung festgestellt, dass die Mineralöle zu einer unbekannt Person befördert und in Žďár nad Sázavou (Tschechische Republik) entladen worden waren. In diesem Zusammenhang leitete die tschechische Polizei ein Strafverfahren wegen betrügerischer Handlungen Dritter ein. Dieses Ermittlungsverfahren wurde jedoch aus verfahrensrechtlichen Gründen eingestellt.
- 26 Am 3. März 2016 erließ der Celní úřad pro Jihočeský kraj (Zollamt der Region Südböhmen, Tschechische Republik) auf der Grundlage eines Steuerprüfungsberichts vom 11. Januar 2016 mehrere Steuerbescheide zur Erhebung von Verbrauchsteuern auf Mineralöle, mit denen die Steuerschuld von TanQuid auf insgesamt 10 207 850 tschechische Kronen (CZK) (ca. 420 000 Euro) festgesetzt wurde.
- 27 Nachdem die gegen diese Steuerbescheide eingelegten Einsprüche von der Generaldirektion Zoll zurückgewiesen worden waren, erhob TanQuid gegen die zurückweisenden Entscheidungen Klage beim Krajský soud v Českých Budějovicích (Regionalgericht Budweis, Tschechische Republik).
- 28 Mit Urteil vom 12. September 2018 hob dieses Gericht die zurückweisenden Entscheidungen mit der Begründung auf, dass zum einen aufgrund betrügerischer Handlungen keine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung im tschechischen Hoheitsgebiet vorgelegen habe und zum anderen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen nicht durch eine Sicherheit gedeckt seien, da die Sicherheitsleistung ausschließlich die Beförderung zwischen Steuerlagern betreffe. Dieses Gericht sah die Entnahme der Mineralöle aus dem Steuerlager von TanQuid als Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an.
- 29 Die Generaldirektion Zoll legte beim Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) Kassationsbeschwerde ein.

- 30 Das vorlegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob die formalen und materiellen Voraussetzungen für die Einleitung der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Verfahren der Steueraussetzung erfüllt sind, wenn sich zum einen Dritte durch betrügerisches Verhalten als in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassener ermächtigter Empfänger ausgegeben haben und zum anderen die Sicherheitsleistung diese Beförderung nicht abdeckt.
- 31 Erstens weist das vorlegende Gericht zum einen darauf hin, dass der registrierte Wirtschaftsbeteiligte, wenn Personen als für einen registrierten Wirtschaftsbeteiligten (Empfänger) handelnd aufträten, obwohl sie über keine gültige Ermächtigung verfügten, keine Kenntnis davon habe, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren für ihn im Verfahren der Steueraussetzung befördert werden müssten. Daher könne, wie der Krajský soud v Českých Budějovicích (Regionalgericht Budweis) entschieden habe, davon ausgegangen werden, dass dieser Fall jenem entspreche, in dem der Empfänger der fraglichen reglementierten Erzeugnisse, wie er in den Begleitdokumenten angegeben sei, nicht über die gültige Ermächtigung verfüge. Unter diesem Gesichtspunkt sei die Entnahme der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Mineralöle aus dem Steuerlager von TanQuid als Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr anzusehen.
- 32 Auf der anderen Seite hebt das vorlegende Gericht jedoch hervor, dass es der zugelassene Lagerinhaber sei, der die Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung einleite, da er Teil A des begleitenden Verwaltungsdokuments ausfülle. Außerdem habe der zugelassene Lagerinhaber, da er objektiv für alle im Laufe der Beförderung begangenen Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten verantwortlich sei, an dem Ort, an dem die Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit erfolgt sei, die Verbrauchsteuern zu entrichten. Der Empfänger sei erst am Ende des Vorgangs daran beteiligt. Die Beteiligung des Empfängers sei daher für die Einleitung der Beförderung nicht erforderlich.
- 33 Daher sei die Frage, ob der Empfänger der Waren Kenntnis von dem Vorgang habe, für die Einleitung der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Verfahren der Steueraussetzung unerheblich. Auch die spätere Feststellung, dass Dritte unrechtmäßig als für einen registrierten Wirtschaftsbeteiligten handelnd aufgetreten seien, habe keine Auswirkungen. In diesem Zusammenhang seien die Zollbehörden lediglich verpflichtet, zu prüfen, ob die Beförderung zwischen zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten stattfinde und ob für die Verbrauchsteuern eine Sicherheit geleistet worden sei.
- 34 Zweitens hat das vorlegende Gericht Zweifel hinsichtlich der Art und des Zweckes der Sicherheit, die geleistet wurde, um die Entrichtung der Verbrauchsteuern bei der Beförderung der Waren unter Steueraussetzung zu gewährleisten. Es neigt zu der Auffassung, dass die Zollbehörden eines anderen Mitgliedstaats, sofern die Sicherheitsleistung in den Begleitdokumenten für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Verfahren der Steueraussetzung für einen namentlich genannten ermächtigten Empfänger angegeben worden sei, weder den Grund für die Sicherheitsleistung kontrollieren noch die Echtheit der Angaben in den Begleitdokumenten materiell prüfen dürften.
- 35 Im vorliegenden Fall werde in der Sicherheit, die formal für die Beförderung zwischen Steuerlagern geleistet worden sei, als Art der von ihr gedeckten Steuerpflichten die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus einem Lager im Verfahren der Steueraussetzung genannt. Außerdem sei diese Sicherheit geleistet worden, um die Beförderung der reglementierten Waren im Verfahren der Steueraussetzung vom Steuerlager der TanQuid zu EKOL GAS, einer registrierten Wirtschaftsbeteiligten, zu gewährleisten.

- 36 Unter diesen Umständen hat der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Werden verbrauchsteuerpflichtige Waren im Verfahren der Steueraussetzung im Sinne von Art. 4 Buchst. c der Richtlinie 92/12 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 durch Dritte begangenen Betrugs 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, 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?

Zu den Vorlagefragen

- 37 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass eine Versendung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch einen zugelassenen Lagerinhaber mit einem entsprechenden Begleitdokument und gedeckt von einer Sicherheitsleistung eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung im Sinne von Art. 4 Buchst. c dieser Richtlinie darstellt, wenn der in diesem Begleitdokument und in dieser Sicherheitsleistung genannte Empfänger aufgrund eines betrügerischen Verhaltens Dritter keine Kenntnis davon hat, dass diese Waren an ihn versandt werden.
- 38 Darüber hinaus möchte das vorlegende Gericht auch wissen, ob sich der Umstand, dass im Zusammenhang mit der vom zugelassenen Lagerinhaber für die Zwecke dieser Versendung geleisteten Sicherheit der Name des ermächtigten Empfängers angegeben wird, nicht aber seine Eigenschaft als registrierter Wirtschaftsbeteiligter im Sinne von Art. 15 oder Art. 16 der Richtlinie 92/12, auf die Ordnungsmäßigkeit einer solchen Beförderung auswirkt.
- 39 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie 92/12 bezweckt, in bestimmtem Umfang den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren wie Mineralöle im Sinne ihres Art. 3 Abs. 1 zu regeln, und zwar – wie aus ihrem vierten Erwägungsgrund hervorgeht – insbesondere, um zu gewährleisten, dass der Verbrauchsteueranspruch in allen Mitgliedstaaten unter gleichen Umständen gegeben ist. Diese Harmonisierung ermöglicht es grundsätzlich, Doppelbesteuerungen im Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten zu vermeiden (Urteil vom 24. Februar 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 40 Gemäß Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 besteht der steuerbare Vorgang im Sinne dieser Richtlinie in der Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Gebiet der Union oder ihrer Einfuhr in dieses Gebiet (Urteil vom 24. Februar 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 41 Gemäß Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 hingegen entsteht die Verbrauchsteuer u. a. mit der Überführung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr. Nach Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie zählt dazu auch jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung, das in Art. 4 Buchst. c der Richtlinie definiert ist (Urteil vom 24. Februar 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 42 Ein solches Aussetzungsverfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass der Verbrauchsteueranspruch für die ihm unterliegenden Waren noch nicht entstanden ist, obwohl der Steuertatbestand bereits erfüllt ist. In Bezug auf die verbrauchsteuerpflichtigen Waren bewirkt diese Regelung daher den Aufschub der Steuerpflicht, bis eine Voraussetzung des Steueranspruchs wie die in der vorigen Randnummer beschriebene erfüllt ist (Urteil vom 24. Februar 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 43 In Anbetracht der zentralen Rolle, die ihm der Unionsgesetzgeber im Rahmen des Verfahrens der Steueraussetzung gemäß der Richtlinie 92/12 zgedacht hat, haftet der Lagerinhaber grundsätzlich für sämtliche mit diesen Verfahren verbundenen Risiken, insbesondere wenn es bei der Beförderung dieser Waren zu einer Unregelmäßigkeit oder einer Zuwiderhandlung gekommen ist, die zur Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs führt. Ferner ist diese Haftung eine objektive Haftung, die nicht auf dem nachgewiesenen oder vermuteten Verschulden des Lagerinhabers, sondern auf seiner Beteiligung an einer wirtschaftlichen Tätigkeit beruht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 44 Folglich kann im System der Richtlinie 92/12 die Haftung des zugelassenen Lagerinhabers als Versender unter Umständen nicht durch die Haftung des Eigentümers der verbrauchsteuerpflichtigen Waren ersetzt werden.
- 45 Was insbesondere die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung betrifft, sieht die Richtlinie 92/12 mehrere Voraussetzungen vor, die der Versand dieser Waren erfüllen muss, damit der zugelassene Lagerinhaber als Versender bei dieser Beförderung weiterhin in den Genuss dieses Verfahrens kommen kann.
- 46 Erstens muss gemäß Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung grundsätzlich zwischen Steuerlagern erfolgen, wie sie in Art. 4 Buchst. b der Richtlinie definiert und von zugelassenen Lagerinhabern im Sinne von Art. 4 Buchst. a der Richtlinie betrieben werden.
- 47 Nach Art. 16 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 ist eine solche Beförderung ausnahmsweise auch an einen registrierten Wirtschaftsbeteiligten möglich, wobei dieser in Art. 4 Buchst. d der Richtlinie als natürliche oder juristische Person definiert ist, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs unter Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren mit Herkunft aus einem anderen Mitgliedstaat zu empfangen, ohne zugelassener Lagerinhaber zu sein.

- 48 Ist es bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu einer Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung (einschließlich Betrugsfällen) gekommen, die zur Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs führt, oder eine solche festgestellt worden, so haftet der zugelassene Lagerinhaber für die Zahlung der Verbrauchsteuern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 49 Nach Art. 15 Abs. 4 der Richtlinie 92/12 kann der zugelassene Lagerinhaber als Versender nämlich erst dann aus seiner Verantwortung entlassen werden, wenn der Nachweis dafür vorliegt, dass der Empfänger die Waren übernommen hat, insbesondere mittels des in Art. 18 dieser Richtlinie genannten Begleitdokuments unter den in Art. 19 dieser Richtlinie festgelegten Bedingungen.
- 50 Ist, wie es hier der Fall zu sein scheint, ein von Dritten begangener Betrug der Hauptgrund für die Versendung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch den zugelassenen Lagerinhaber, kann der Zeitpunkt der Einleitung der Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung mit dem Begehen einer Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung zusammenfallen, die zur Überführung dieser Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr und zum Verbrauchsteueranspruch führt.
- 51 Falls es bei der Beförderung zu einer Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung gekommen ist, die zum Entstehen des Verbrauchsteueranspruchs führt, so wird die Verbrauchsteuer nach Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 in erster Linie in dem Mitgliedstaat geschuldet, in dem die Unregelmäßigkeit oder die Zuwiderhandlung begangen wurde.
- 52 Der Mitgliedstaat, in dem diese Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit festgestellt wird, kann jedoch nach Art. 20 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig werden, selbst wenn diese Zuwiderhandlung oder diese Unregelmäßigkeit nicht in diesem Mitgliedstaat begangen wurde, wenn der Ort ihrer Begehung nicht feststeht.
- 53 Folglich kann die Versendung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch einen zugelassenen Lagerinhaber ungeachtet der Tatsache, dass der mutmaßliche Empfänger aufgrund eines betrügerischen Verhaltens Dritter keine Kenntnis davon hat, dass diese Waren an ihn versandt werden, eine Beförderung der Waren unter Steueraussetzung im Sinne von Art. 4 Buchst. c der Richtlinie 92/12 darstellen, solange diese Tatsache oder eine andere Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung von den zuständigen Behörden eines betroffenen Mitgliedstaats nicht festgestellt worden ist.
- 54 Zweitens bestimmt Art. 15 Abs. 3 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/12, dass die mit der Warenbeförderung innerhalb der Union verbundenen Risiken in der Regel von der Sicherheitsleistung gemäß Art. 13 der Richtlinie, die der zugelassene Lagerinhaber in seiner Eigenschaft als Versender gestellt hat, und gegebenenfalls durch eine gesamtschuldnerische Sicherheitsleistung des Versenders und des Beförderers gedeckt werden. Aus Art. 13 Buchst. a und Art. 15 Abs. 3 Unterabs. 3 dieser Richtlinie ergibt sich, dass die Voraussetzungen und Einzelheiten dieser Sicherheitsleistung von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem das Steuerlager zugelassen ist, festgelegt werden und dass diese Sicherheitsleistung für die gesamte Union gültig sein muss.

- 55 Außerdem muss diese Sicherheit den Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Entnahme aus dem Steuerlager und dem Zeitpunkt der Erledigung umfassen, wobei diese Sicherheit gemäß Art. 19 Abs. 2 dieser Richtlinie erst dann freigegeben werden kann, wenn der Versender eine Ausfertigung des begleitenden Verwaltungsdokuments oder eine Kopie des ordnungsgemäß vervollständigten Handelsdokuments vom Empfänger zur Erledigung zurückerhält.
- 56 Nach Art. 15 Abs. 3 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/12 können die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten dem Beförderer oder dem Eigentümer der Waren gestatten, anstelle des zugelassenen Lagerinhabers als Versender eine Sicherheit zu leisten und gegebenenfalls vom Empfänger eine Sicherheitsleistung verlangen.
- 57 Im Übrigen ergibt sich aus dem Muster des Begleitdokuments in Anhang I der Verordnung Nr. 2719/92, dass in Feld 10 („Sicherheitsleistung“) dieses Dokuments die „Angabe des oder der für die Sicherheitsleistung der Verbrauchsteuer Verantwortlichen“ zu erfolgen hat, wobei je nach den in Art. 15 Abs. 3 der Richtlinie 92/12 genannten Fällen die Bezeichnung „Versender“, „Beförderer“ oder „Empfänger“ verwendet werden muss. Weitere Einzelheiten sind nicht erforderlich.
- 58 Dagegen ist der Richtlinie 92/12 nicht zu entnehmen, dass die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats den Inhalt der Sicherheit vor Einleitung der Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung prüfen müssen oder dass sie in diesem Zusammenhang ihrer Beförderung zustimmen müssen, da diese Schritte den freien Verkehr der verbrauchsteuerpflichtigen Waren innerhalb der Union erheblich beeinträchtigen können.
- 59 Daher ist die von den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats vorzunehmende Kontrolle auf die Prüfung des formalen Bestehens einer solchen Sicherheitsleistung zu beschränken.
- 60 Zwar kann die Nichteinhaltung der von den Mitgliedstaaten oder ihren zuständigen Behörden festgelegten Voraussetzungen oder Einzelheiten eine Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung im Sinne von Art. 20 der Richtlinie 92/12 darstellen.
- 61 Es ist jedoch festzustellen, dass mit Ausnahme der in den Rn. 54 und 55 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzungen hinsichtlich der Deckung der mit der Beförderung innerhalb der Union verbundenen Risiken durch die Sicherheitsleistung sowie hinsichtlich einer bestimmten territorialen und zeitlichen Erstreckung dieser Sicherheitsleistung kein anderes Erfordernis in Bezug auf die Sicherheitsleistung vorgesehen ist, damit eine verbrauchsteuerpflichtige Ware nach der Richtlinie 92/12 wirksam zur Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung zugelassen werden kann.
- 62 Somit können etwaige Ungenauigkeiten im Hinblick auf die Sicherheitsleistung wie die Tatsache, dass der Name des Empfängers, ein registrierter Wirtschaftsbeteiligter, zutreffend angegeben wurde, der Wortlaut dieser Sicherheitsleistung aber nur auf die Beförderung zwischen Steuerlagern im Sinne von Art. 15 der Richtlinie 92/12 Bezug nimmt, keinen Einfluss auf das Vorliegen einer Beförderung zwischen einem zugelassenen Lagerinhaber und einem registrierten Wirtschaftsbeteiligten im Sinne von Art. 16 der Richtlinie haben.

- 63 Drittens sieht Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 vor, dass jeder verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Verfahren der Steueraussetzung zwischen den verschiedenen Mitgliedstaaten befördert wird, ein vom Versender ausgestelltes Dokument beigegeben sein muss, wobei dieses Dokument entweder ein Verwaltungsdokument oder ein Handelsdokument sein kann, dessen Form und Inhalt in der Verordnung Nr. 2719/92 festgelegt sind.
- 64 Nach Art. 19 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/12 wiederum werden die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten durch die Wirtschaftsbeteiligten mittels dieses Dokuments bzw. eines Verweises auf dieses Dokument über versandte und empfangene Warensendungen unterrichtet, wobei es dort zur Erläuterung heißt, dass dieses Dokument in vier Exemplaren anzufertigen ist, nämlich einer Ausfertigung für den Versender, einer Ausfertigung für den Empfänger, einer Ausfertigung, die zur Erledigung des Verfahrens für die Rücksendung bestimmt ist, und einer Ausfertigung für die zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats.
- 65 Nach Art. 19 Abs. 2 der Richtlinie wird in den Fällen, in denen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Verfahren der Steueraussetzung an einen zugelassenen Lagerinhaber, einen registrierten oder nicht registrierten Wirtschaftsbeteiligten versandt werden, eine Ausfertigung des begleitenden Verwaltungsdokuments oder eine Kopie des ordnungsgemäß vervollständigten Handelsdokuments innerhalb von zwei Wochen nach dem Empfangsmonat vom Empfänger an den Absender zur Erledigung zurückgesandt.
- 66 In diesem Zusammenhang kann der Bestimmungsmitgliedstaat gemäß Art. 19 Abs. 1 Unterabs. 4 der Richtlinie vorschreiben, dass die Ausfertigung, die zur Erledigung des Verfahrens an den Versender zurückzuschicken ist, von seinen Behörden bestätigt oder mit einem Sichtvermerk versehen wird, wobei die Tschechische Republik von dieser Befugnis Gebrauch gemacht zu haben scheint, wie der Rn. 24 des vorliegenden Urteils zu entnehmen ist.
- 67 Es ist jedoch festzustellen, dass die Richtlinie 92/12 für die Einleitung der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung keine solche Formalität seitens der zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats verlangt. Wie sich nämlich aus den Erwägungsgründen 10 und 13 der Richtlinie ergibt, soll das Begleitdokument nur dazu dienen, die Bewegungen der verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu erkennen und jede Sendung leicht zu identifizieren, um unmittelbar feststellen zu können, wie es mit ihr im Hinblick auf die Steuerschuld steht.
- 68 Nach Art. 19 Abs. 1 Unterabs. 2 dieser Richtlinie haben die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats nur die Befugnis, nicht die Verpflichtung, die Verwendung einer zusätzlichen Kopie des Dokuments vorzusehen, die für die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats bestimmt ist.
- 69 Selbst wenn die in Rn. 66 des vorliegenden Urteils genannte Formalität von den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats gegebenenfalls nach nationalem Recht verlangt wird, könnte sie daher allenfalls dazu dienen, in einem frühen Stadium des Verfahrens der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung etwaige Unregelmäßigkeiten oder Zuwiderhandlungen zu verhindern oder festzustellen. Dagegen hat ein Versäumnis der zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats, in diesem Stadium eine Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung festzustellen, keine Auswirkung auf die in den Rn. 43 und 48 des vorliegenden Urteils beschriebene Haftung des zugelassenen Lagerinhabers als Versender, auch wenn später im Begleitdokument, das von ihnen bestätigt oder mit einem Sichtvermerk versehen wurde, Unrichtigkeiten zu Tage treten.

- 70 Jedenfalls liefe es einem der Ziele der Richtlinie 92/12, nämlich zum freien Verkehr der verbrauchsteuerpflichtigen Waren beizutragen, zuwider, wenn man in diesem Stadium eine eingehendere Kontrolle verlangen würde, mit der die Richtigkeit der im Begleitdokument gemachten Angaben überprüft werden soll, da diese eingehendere Kontrolle den freien Verkehr der verbrauchsteuerpflichtigen Waren beeinträchtigen könnte.
- 71 Eine Beförderung im Sinne dieser Richtlinie liegt daher grundsätzlich schon dann vor, wenn der zugelassene Lagerinhaber als Versender die erforderlichen Formalitäten für die Ausstellung eines Begleitdokuments erledigt sowie die Sicherheitsleistung gestellt hat und die verbrauchsteuerpflichtigen Waren das Steuerlager – und sei es nur formal – in Richtung einer im Sinne der Art. 15 und 16 dieser Richtlinie ermächtigten Person verlassen haben.
- 72 Unter diesen Umständen ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass eine Versendung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch einen zugelassenen Lagerinhaber mit einem entsprechenden Begleitdokument und gedeckt von einer Sicherheitsleistung ungeachtet der Tatsache, dass der in diesem Begleitdokument und in dieser Sicherheitsleistung genannte Empfänger aufgrund eines betrügerischen Verhaltens Dritter keine Kenntnis davon hat, dass diese Waren an ihn versandt werden, eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung im Sinne von Art. 4 Buchst. c dieser Richtlinie darstellt, solange diese Tatsache oder eine andere Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung von den zuständigen Behörden des betreffenden Mitgliedstaats nicht festgestellt worden ist. Der Umstand, dass im Zusammenhang mit der vom zugelassenen Lagerinhaber für die Zwecke dieser Versendung geleisteten Sicherheit der Namen des ermächtigten Empfängers angegeben wird, nicht aber seine Eigenschaft als registrierter Wirtschaftsbeteiligter, wirkt sich nicht auf die Ordnungsmäßigkeit einer solchen Beförderung aus.

Kosten

- 73 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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:

Die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren in der durch die Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass eine Versendung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch einen zugelassenen Lagerinhaber mit einem entsprechenden Begleitdokument und gedeckt von einer Sicherheitsleistung ungeachtet der Tatsache, dass der in diesem Begleitdokument und in dieser Sicherheitsleistung genannte Empfänger aufgrund eines betrügerischen Verhaltens Dritter keine Kenntnis davon hat, dass diese Waren an ihn versandt werden, eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung im Sinne von Art. 4 Buchst. c dieser Richtlinie darstellt, solange diese Tatsache oder eine andere Unregelmäßigkeit oder Zuwiderhandlung von den zuständigen Behörden des betreffenden Mitgliedstaats nicht festgestellt worden ist.

Der Umstand, dass im Zusammenhang mit der vom zugelassenen Lagerinhaber für die Zwecke dieser Versendung geleisteten Sicherheit der Name des ermächtigten Empfängers angegeben wird, nicht aber seine Eigenschaft als registrierter Wirtschaftsbeteiligter, wirkt sich nicht auf die Ordnungsmäßigkeit einer solchen Beförderung aus.

Unterschriften