Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

2. Juni 2016*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Direkte Steuern — Verbrauchsteuern — Richtlinie 2008/118/EG — Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs — Art. 7 Abs. 2 — Begriff ‚Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung' — Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom — Richtlinie 2003/96/EG — Art. 14 Abs. 1 Buchst. a — Verwendung von Energieerzeugnissen zur Stromerzeugung — Erwerb und Weiterverkauf von in einem Steuerlager befindlichen Energieerzeugnissen durch einen Zwischenerwerber — Unmittelbare Lieferung von Energieerzeugnissen an einen Wirtschaftsteilnehmer zum Zweck der Stromerzeugung — Ausweisung des Zwischenerwerbers als ‚Empfänger' der Waren in den Steuerdokumenten — Verstoß gegen die Anforderungen des nationalen Rechts für die Befreiung von der Verbrauchsteuer — Versagung der Befreiung — Nachweis der Verwendung der Erzeugnisse unter Voraussetzungen, die die Befreiung von der Verbrauchsteuer ermöglichen — Verhältnismäßigkeit"

In der Rechtssache C-355/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad Pleven (Verwaltungsgericht Pleven, Bulgarien) mit Entscheidung vom 10. Juli 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Juli 2014, in dem Verfahren

Polihim-SS EOOD

gegen

Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,

Beteiligte:

Okrazhna prokuratura Pleven,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

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

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 28. Oktober 2015,

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Polihim-SS EOOD, vertreten durch D. Dobrev und L. Angelov, avocats, sowie S. Stefanova,

— von Nachalnik na Mitnitsa Svishtov, vertreten durch V. Tanov, avocat, sowie S. Yordanova und N. Yotsova-Toteva,

— der bulgarischen Regierung, vertreten durch E. Petranova und D. Drambozova als Bevollmächtigte,

— der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Wasmeier und D. Roussanov 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. 1 Abs. 1 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. 2009, L 9, S. 12) und Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. 2003, L 283, S. 51).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Polihim-SS EOOD (im Folgenden: Polihim) und dem Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (Leiter der Zollstelle Svishtov, Bulgarien) wegen Bußgeldern, die wegen der Entnahme von Energieerzeugnissen aus einem Steuerlager ohne Entrichtung der entsprechenden Verbrauchsteuer gegen Polihim verhängt wurden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2003/96

3 Art. 2 der Richtlinie 2003/96 bestimmt:

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

…

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

…

(3) Zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmte oder als solche zum Verkauf angebotene bzw. verwendete andere Energieerzeugnisse als diejenigen, für die in dieser Richtlinie ein Steuerbetrag festgelegt wurde, werden je nach Verwendung zu dem für einen gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff erhobenen Steuersatz besteuert.

…

(4) Diese Richtlinie gilt nicht für:

a) die Endenergiebesteuerung der Wärme und für die Besteuerung von Erzeugnissen der KN-Codes 4401 und 4402[;]

b) für folgende Verwendungen von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom:

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

— für Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck;

[e]in Energieerzeugnis hat dann zweierlei Verwendungszweck, wenn es sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird. Die Verwendung von Energieerzeugnissen bei der chemischen Reduktion, bei Elektrolysen und bei Prozessen in der Metallindustrie ist als zweierlei Verwendungszweck anzusehen[;]

— für elektrischen Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird;

— für elektrischen Strom, wenn er mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht. Die Kosten eines Erzeugnisses errechnen sich durch die Addition der insgesamt erworbenen Waren und Dienstleistungen sowie der Personalkosten zuzüglich der Abschreibungen auf Ebene des Betriebs im Sinne von Artikel 11. Dabei werden die durchschnittlichen Kosten pro Einheit berechnet. Die ‚Kosten des elektrischen Stroms' werden bestimmt durch den tatsächlich gezahlten Strompreis oder die Kosten für die Stromerzeugung, wenn der Strom im Betrieb gewonnen wird;

— für mineralogische Verfahren[.]

Als mineralogische Verfahren gelten Verfahren, die gemäß der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft [(ABl. 1990, L 293, S. 1)] unter die NACE-Klasse DI 26 ‚Verarbeitung nicht-metallischer Mineralien' fallen.

Für diese Energieerzeugnisse gilt jedoch Artikel 20.

…"

4 Art. 4 der Richtlinie 2003/96 hat folgenden Wortlaut:

„(1) Die Steuerbeträge, die die Mitgliedstaaten für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom nach Artikel 2 vorschreiben, dürfen die in dieser Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge nicht unterschreiten.

(2) Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Begriff ‚Steuerbetrag' die Gesamtheit der als indirekte Steuern (mit Ausnahme der Mehrwertsteuer) erhobenen Abgaben, die zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr direkt oder indirekt anhand der Menge an Energieerzeugnissen und elektrischem Strom berechnet werden."

5 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Ab dem 1. Januar 2004 gelten für Heizstoffe die in Anhang I Tabelle C festgelegten Mindeststeuerbeträge."

6 Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie sieht vor:

„(1) Über die allgemeinen Vorschriften für die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß 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 2000/47/EG des Rates vom 20. Juli 2000 (ABl. 2000, L 193, S. 73) geänderten Fassung] hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der Steuer:

a) bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeter elektrischer Strom sowie elektrischer Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird. Es steht den Mitgliedstaaten allerdings frei, diese Erzeugnisse aus umweltpolitischen Gründen zu besteuern, ohne die in der Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge einhalten zu müssen. In diesem Fall wird die Besteuerung dieser Erzeugnisse in Bezug auf die Einhaltung der Mindeststeuerbeträge für elektrischen Strom im Sinne von Artikel 10 nicht berücksichtigt".

7 Tabelle C („Mindeststeuerbeträge für Heizstoffe und elektrischen Strom") des Anhangs I dieser Richtlinie stellt sich wie folgt dar:

	Betriebliche Verwendung	Nichtbetriebliche Verwendung
…	…	…
Schweres Heizöl (in Euro je 1 000 kg) KN-Codes 2710 19 61 bis 2710 19 69	15	15
…	…	…

Richtlinie 2008/118

8 Die Erwägungsgründe 8 und 9 der Richtlinie 2008/118 lauten:

„(8) Da es nach wie vor für ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist, dass der Begriff der Verbrauchsteuer und die Voraussetzungen für die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs in allen Mitgliedstaaten gleich sind, muss auf Gemeinschaftsebene klargestellt werden, zu welchem Zeitpunkt die Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr erfolgt und wer der Verbrauchssteuerschuldner ist.

(9) Da die Verbrauchsteuer auf den Verbrauch bestimmter Waren erhoben wird, sollte sie nicht auf Waren erhoben werden, die unter bestimmten Umständen zerstört wurden oder unwiederbringlich verloren gegangen sind.“

9 Art. 1 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie sieht vor:

„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“.

10 Art. 4 der Richtlinie 2008/118 hat folgenden Wortlaut:

„Im Sinne dieser Richtlinie und ihrer Durchführungsbestimmungen gelten folgende Definitionen:

1. Ein ‚zugelassener Lagerinhaber‘ ist eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu verarbeiten, zu lagern, zu empfangen oder zu versenden.

…

11. Ein ‚Steuerlager‘ ist jeder Ort, an dem unter bestimmten von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem sich das Steuerlager befindet, festgelegten Voraussetzungen verbrauchsteuerpflichtige Waren im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung vom zugelassenen Lagerinhaber in Ausübung seines Berufs hergestellt, verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden.“

11 Art. 7 Abs. 1 bis 3 der Richtlinie 2008/118 ist in deren Kapitel II Abschnitt 1 („Zeitpunkt und Ort der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs“) enthalten und lautet wie folgt:

„(1) Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

(2) Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt

a) die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

b) der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung, wenn keine Verbrauchsteuer gemäß den geltenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts und des einzelstaatlichen Rechts erhoben wurde;

…

(3) Als Zeitpunkt der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gilt

a) in den Fällen des Artikels 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii der Empfang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren durch den registrierten Empfänger;

b) in den Fällen des Artikels 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer iv der Empfang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren durch den Empfänger;

…“

12 Art. 15 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 ist in deren Kapitel III („Herstellung, Verarbeitung und Lagerung“) enthalten und bestimmt:

„Die Herstellung, die Verarbeitung und die Lagerung verbrauchsteuerpflichtiger und noch nicht versteuerter Waren erfolgen in einem Steuerlager.“

Bulgarisches Recht

13 Im Zakon za aktsizite i danachnite skladove (Gesetz über die Verbrauchsteuern und die Steuerlager, Dv Nr. 91 vom 15. November 2005, im Folgenden: Verbrauchsteuergesetz), das die Richtlinie 2008/118 in bulgarisches Recht umsetzt, heißt es:

„Verbrauchsteuerpflichtig sind

…

3. Energieerzeugnisse und elektrischer Strom;

…“

14 Art. 4 dieses Gesetzes bestimmt:

„Im Sinne dieses Gesetzes ist

…

14. der ‚von der Verbrauchsteuer befreite Endverbraucher‘ ein Einzelkaufmann oder eine juristische Person, der/die zum Empfang von Energieerzeugnissen berechtigt ist, die auf der Grundlage einer Bescheinigung über die Befreiung von der Verbrauchsteuer für von der Verbrauchsteuer befreite Zwecke verwendet werden.“

15 In seiner bis zum 16. Juli 2012 geltenden Fassung sah Art. 20 des Verbrauchsteuergesetzes vor:

„(1) Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr.

(2) Als eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gilt

1. die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus einem Steuerlager, außer wenn sich die Waren ab dem Zeitpunkt der Entnahme unter den in diesem Gesetz vorgesehenen Voraussetzungen und Modalitäten in einem Verfahren der Steueraussetzung befinden; auch die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus einer spezialisierten Kleinbrennerei oder einer Weinmühle eines kleinen Weinbauern;

…“

16 In seiner ab dem 17. Juli 2012 geltenden Fassung hat Art. 20 Abs. 2 dieses Gesetzes folgenden Wortlaut:

„(2) Als eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gilt:

1. die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus einem Steuerlager, außer wenn sich die Waren ab dem Zeitpunkt der Entnahme unter den in diesem Gesetz vorgesehenen Voraussetzungen und Modalitäten in einem Verfahren der Steueraussetzung befinden;

…“

17 Art. 24 des Gesetzes bestimmt:

„…

(2) Von der Verbrauchsteuer befreit sind Energieerzeugnisse:

…

3. die bei der Stromerzeugung von Personen verwendet werden, die eine nach dem Energiegesetz erteilte Zulassung für die Stromerzeugung erhalten haben;

…

(3) Die Befreiung nach Abs. 2 Nrn. 1 bis 5 gilt nur für den von der Verbrauchsteuer befreiten Endverbraucher.“

18 Art. 24 Abs. 3 des Verbrauchsteuergesetzes wurde mit Wirkung zum 17. Juli 2012 aufgehoben.

19 Art. 24a dieses Gesetzes, der mit Wirkung ab 17. Juli 2012 in Kraft ist, sieht vor:

„… (1) Die Befreiung verbrauchsteuerpflichtiger Waren gemäß Art. 24 Abs. 2 Nrn. 1 bis 5 von der Verbrauchsteuer gilt nur für die Person, der eine Bescheinigung erteilt wurde, wonach sie ein von der Verbrauchsteuer befreiter Endverbraucher ist.“

20 Art. 24e des Gesetzes, der seit dem 17. Juli 2012 in Kraft ist, bestimmt:

„(1) Auf der Grundlage der Bescheinigung ist der von der Verbrauchsteuer befreite Endverbraucher berechtigt, von der Verbrauchsteuer befreite Energieerzeugnisse in dem in der Bescheinigung genannten Objekt zu empfangen, in dem die Energieerzeugnisse empfangen, abgeladen und verwendet werden.

(2) Der von der Verbrauchsteuer befreite Endverbraucher darf die empfangenen Energieerzeugnisse nur für die Zwecke verwenden, die in der für das entsprechende Objekt erteilten Bescheinigung genannt sind.

…“

21 Art. 33 Abs. 1 und 3 dieses Gesetzes in seiner zur Zeit des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung hat folgenden Wortlaut:

„…

(1) Die Verbrauchsteuersätze für als Heizstoffe verwendete Energieerzeugnisse sind folgende:

2. für schweres Heizöl der KN-Codes 2710 19 61 bis 2710 19 69, in KN-Code 2710 19 99 eingereihtes anderes Schweröl, Schmieröl oder anderes Öl und für Energieerzeugnisse der KN-Codes 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 und 2710 99: 50 Leva pro 1 000 kg;

…

(3) Für die Zwecke der Anwendung der in Abs. 1 genannten Verbrauchsteuersätze müssen die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten verbrauchsteuerpflichtigen Waren von einem in der Durchführungsverordnung zu diesem Gesetz festgelegten Dokument begleitet werden."

22 Art. 33 Abs. 4 des Verbrauchsteuergesetzes in seiner am 16. Juli 2012 geltenden Fassung sah vor:

„Die in Abs. 1 genannten Sätze sind anwendbar, wenn die Person, die die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt hat, über das in Abs. 3 genannte, von der Person bestätigte Dokument verfügt, die die Waren bestimmungsgemäß verwenden wird; ausgenommen ist zum Heizen bestimmtes Flüssiggas in Flaschen, die einem Steuerlager bei einem Flaschenaustausch entnommen werden …"

23 Art. 33 Abs. 4 dieses Gesetzes in seiner ab 17. Juli 2012 geltenden Fassung bestimmt:

„Die in Abs. 1 genannten Sätze sind anwendbar, wenn die Person, die die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt hat, über das in Abs. 3 genannte, von der Person bestätigte Dokument verfügt, die die Waren bestimmungsgemäß verwenden wird; ausgenommen ist zu Heizzwecken bestimmtes Flüssiggas in Flaschen, die einem Steuerlager entnommen sind."

24 Art. 112 Abs. 1 des Gesetzes lautet:

„Eine Person, die steuerpflichtig ist, aber keine Verbrauchsteuer zahlt, wird mit einem Bußgeld in doppelter Höhe der nicht entrichteten Verbrauchsteuer belegt; das Bußgeld darf nicht niedriger als 500 Leva sein."

25 In Art. 13 der Durchführungsverordnung zum Verbrauchsteuergesetz in ihrer zur Zeit des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung) heißt es:

„(1) Die Befreiung der in Art. 24 Abs. 2 Nrn. 1, 2, 3, 4 und 5 des [Verbrauchsteuergesetzes] genannten Energieerzeugnisse von der Verbrauchsteuer gilt für Einzelkaufleute oder juristische Personen, denen eine Bescheinigung erteilt worden ist, wonach sie von der Verbrauchsteuer befreite Endverbraucher sind.

…

(5) Wird ein Energieerzeugnis in ein Verfahren einbezogen, das unmittelbar oder mittelbar mit der Erzeugung von Wärme zusammenhängt, die für private oder betriebliche Zwecke genutzt wird, gilt dieses Erzeugnis als ein zu Heizzwecken genutztes Energieerzeugnis.

…"

26 Art. 80 der Durchführungsverordnung sieht vor:

„Die Verbrauchsteuerrechnung wird mit Ausnahme der in Art. 3 Nrn. 2 und 3 des Verbrauchsteuergesetzes genannten Personen vom Verbrauchsteuerpflichtigen gemäß dem Muster in Anhang 14 ausgestellt. Die Verbrauchsteuerrechnung wird nur dann von einem von der Verbrauchsteuer befreiten Endverbraucher ausgestellt, wenn die Energieerzeugnisse zu anderen als den in der Bescheinigung angegebenen Zwecken verwendet werden.

…

(5) Die Verbrauchsteuerrechnung wird zum Zeitpunkt der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr ausgestellt; hiervon ausgenommen sind die in Art. 20 Abs. 2 Nrn. 5, 15, 16, 17 und 18 [des Verbrauchsteuergesetzes] genannten Fälle."

27 Art. 80a der Durchführungsverordnung hat folgenden Wortlaut:

„(1) In Fällen, in denen nach Art. 33 Abs. 1 [des Verbrauchsteuergesetzes] die ermäßigten Verbrauchsteuersätze und der Satz nach Art. 33a Abs. 1 [des Verbrauchsteuergesetzes] auf Schmieröle angewandt werden, die entsprechend ihren technischen Spezifikationen gekennzeichnetes Gasöl enthalten, wird das Dokument gemäß dem Muster im beigefügten Anhang 14a von der Person, die die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt, ausgefüllt und in vier Exemplaren ausgefertigt.

(2) Das erste Exemplar behält der Aussteller, das zweite Exemplar behält die Person, die in der Verbrauchsteuerrechnung als Empfänger ausgewiesen ist. Das dritte und das vierte Exemplar begleiten das Erzeugnis bis zum Verbraucher. Der Verbraucher der zu Heizzwecken bestimmten verbrauchsteuerpflichtigen Waren behält das vierte Exemplar. Das dritte Exemplar wird an die Person, die die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt hat, zurückgegeben.

…"

28 Art. 82 Abs. 5 und 6 der Durchführungsverordnung bestimmt:

„(5) Die Verbrauchsteuererklärung wird von einer Kopie der Verbrauchsteuerrechnungen sowie der gemäß Anhang 14a ausgestellten Rechnung über die zu Heizzwecken in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Energieerzeugnisse begleitet; ausgenommen sind die Erzeugnisse, die in Art. 33 Abs. 1 Nrn. 5 und 7 [des Verbrauchsteuergesetzes] genannt sind und die zu Heizzwecken in den steuerrechtlich freien Verkehr überführtes Flüssiggas in Flaschen betreffen, die aus einem Steuerlager bei einem Flaschenaustausch entnommen werden.

(6) Der Verbrauchsteuererklärung über für von der Verbrauchsteuer befreite Endverbraucher bestimmte Energieerzeugnisse, die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, und über in den steuerrechtlich freien Verkehr überführtes Flüssiggas in Flaschen, die aus einem Steuerlager bei einem Flaschenaustausch entnommen werden, wird nur eine einzige Verbrauchsteuerrechnung beigefügt."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

29 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass Polihim eine zugelassene Lagerinhaberin ist, die ein Steuerlager in Lukovit (Bulgarien) verwaltet, in dem sie berechtigt ist, im Verfahren der Verbrauchsteueraussetzung Energieerzeugnisse herzustellen und zu lagern.

30 Gemäß einem trilateralen Vertrag zwischen Polihim, der Petros Oyl OOD und der TETS Bobov dol EAD verkaufte Polihim schweres Heizöl an Petros Oyl, die dieses an TETS Bobov dol, die nach den bulgarischen Rechtsvorschriften von der Verbrauchsteuer befreite Endverbraucherin, weiterverkaufte. Das schwere Heizöl wurde von Polihim aus ihrem Steuerlager unmittelbar an TETS Bobov dol geliefert. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass TETS Bobov dol das schwere Heizöl im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 zur Stromerzeugung verwendet hat.

31 Anlässlich einer Steuerkontrolle bei Polihim stellten die bulgarischen Zollbehörden fest, dass diese Gesellschaft auf den von ihr für die Steuerzeiträume vom 1. bis 30. Juni 2012 und 1. bis 30. September 2012 erstellten Verbrauchsteuererklärungen erklärt hatte, sie habe acht Überführungen von schwerem Heizöl des KN-Codes 2710 19 64 in den steuerrechtlich freien Verkehr zugunsten von Petros Oyl vorgenommen, aber angegeben hatte, dass sie insoweit nicht verbrauchsteuerpflichtig sei, da diese Waren im Sinne von Art. 24 Abs. 2 Nr. 3 des Verbrauchsteuergesetzes zur Verwendung bei der Stromerzeugung bestimmt seien.

32 Da die bulgarischen Steuerbehörden davon ausgingen, dass Petros Oyl, die Polihim als Empfängerin der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren angegeben hatte, nicht die Stellung eines von der Verbrauchsteuer befreiten Endverbrauchers im Sinne der inländischen Rechtsvorschriften habe und daher bei Polihim durch deren Entnahme dieser Waren aus dem Steuerlager eine Verbrauchsteuerschuld entstanden sei, stellten sie eine verwaltungsrechtliche Zuwiderhandlung fest.

33 Polihim erhob schriftliche Einwände gegen diese Feststellung und machte geltend, dass die betreffenden Waren nach Entnahme aus ihrem Steuerlager von ihr unmittelbar an TETS Bobov dol geliefert worden seien, eine Gesellschaft, die elektrischen Strom erzeuge und die Stellung eines von der Verbrauchsteuer befreiten Endverbrauchers habe.

34 Mit Entscheidung vom 27. Mai 2013 wies der Leiter des Zollamts Svishtov diese Einwände zurück und verhängte ein Bußgeld gegen Polihim, das für jede Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß Art. 112 Abs. 1 des Verbrauchsteuergesetzes jeweils das Doppelte der nicht entrichteten Verbrauchsteuer betrug. Der für die Berechnung dieser Bußgelder zugrunde gelegte Verbrauchsteuersatz war der Satz, der für Energieerzeugnisse gilt, die zu anderen Verwendungen als der als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind.

35 Polihim erhob gegen diese Entscheidung Klage beim Rayonen sad Lukovit (Bezirksgericht Lukovit, Bulgarien). In seinem Urteil hob dieses Gericht hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren aus dem Steuerlager von Polihim entnommen worden seien, diese aber entgegen Art. 20 Abs. 1 des Verbrauchsteuergesetzes nicht die entsprechenden Verbrauchsteuern entrichtet habe. Es sei hierbei nicht von Belang, dass diese Waren unmittelbar an TETS Bobov dol geliefert worden seien, da die von Polihim selbst auf den Steuerdokumenten als Empfängerin ausgewiesene Petros Oyl nicht die Stellung eines von der Verbrauchsteuer befreiten Endverbrauchers habe. Gleichwohl änderte dieses Gericht die Entscheidung vom 27. Mai 2013 ab und ermäßigte die auferlegten Bußgelder.

36 Polihim hat beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil eingelegt.

37 Da es der Ansicht ist, dass die Antwort auf die in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit aufgeworfenen Rechtsfragen eine Auslegung einiger Bestimmungen der Richtlinien 2008/118 und 2003/96 erforderlich mache, hat das vorlegende Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist der Begriff „Verbrauch von Energieerzeugnissen“ in Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 in Fällen, in denen es um Energieerzeugnisse geht, die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und aus einem Steuerlager eines zugelassenen Lagerinhabers entnommen werden, in einem Handelsgeschäft an einen Käufer verkauft werden, der weder eine Zulassung für

die Stromerzeugung noch eine Bescheinigung als von der Verbrauchsteuer befreiter Endverbraucher besitzt, und von diesem Käufer an einen Dritten weiterverkauft werden, der eine Zulassung für die Stromerzeugung, eine Genehmigung der zuständigen Behörden des Mitgliedstaats zum Empfang von verbrauchsteuerbefreiten Energieerzeugnissen und eine Bescheinigung als von der Verbrauchsteuer befreiter Endverbraucher besitzt und dem die Energieerzeugnisse unmittelbar vom zugelassenen Lagerinhaber geliefert werden, ohne dass sie in die tatsächliche Gewalt ihres Käufers übergehen, dahin auszulegen, dass die Energieerzeugnisse von ihrem Direktkäufer verbraucht werden, der sie nicht tatsächlich in einem bestimmten Verfahren einsetzt, oder dahin auszulegen, dass sie von dem Dritten verbraucht werden, der sie tatsächlich in einem von ihm durchgeführten Verfahren einsetzt?

2. Ist der Begriff „bei der Stromerzeugung verwendet“ in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 in Fällen, in denen es um Energieerzeugnisse geht, die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und aus einem Steuerlager eines zugelassenen Lagerinhabers entnommen werden, in einem Handelsgeschäft an einen Käufer verkauft werden, der weder eine Zulassung für die Stromerzeugung noch eine Bescheinigung als von der Verbrauchsteuer befreiter Endverbraucher besitzt, und von diesem Käufer an einen Dritten weiterverkauft werden, der eine Zulassung für die Stromerzeugung, eine Genehmigung der zuständigen Behörden des Mitgliedstaats zum Empfang von verbrauchsteuerbefreiten Energieerzeugnissen und eine Bescheinigung als von der Verbrauchsteuer befreiter Endverbraucher besitzt und dem die Energieerzeugnisse unmittelbar vom zugelassenen Lagerinhaber geliefert werden, ohne dass sie in die tatsächliche Gewalt ihres Käufers übergehen, dahin auszulegen, dass die Energieerzeugnisse von ihrem Direktkäufer verwendet werden, der sie nicht tatsächlich in einem bestimmten Verfahren zur Erreichung eines von der Verbrauchsteuer befreiten Zwecks einsetzt, oder dahin auszulegen, dass sie von dem Dritten verwendet werden, der sie tatsächlich in einem von ihm durchgeführten Verfahren zur Erreichung eines von der Verbrauchsteuer befreiten Zwecks einsetzt, nämlich dem Heizen, z. B. für die Stromerzeugung?

3. Unterliegen Energieerzeugnisse unter Berücksichtigung der Grundsätze der Rechtsvorschriften der Europäischen Union über die Verbrauchsteuer und insbesondere von Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 und Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 der Verbrauchsteuer und, wenn ja, zu welchem Satz, dem für Kraftstoff oder dem für zu Heizzwecken genutzte Energieerzeugnisse, wenn feststeht, dass die betreffenden Energieerzeugnisse einem Endverbraucher geliefert worden sind, der die entsprechenden Zulassungen und Genehmigungen nach nationalem Recht für die Stromerzeugung und eine Bescheinigung als von der Verbrauchsteuer befreiter Endverbraucher besitzt und die Ware unmittelbar vom zugelassenen Lagerinhaber empfangen hat, aber nicht der erste Käufer der Ware ist?

4. Unterliegen Energieerzeugnisse unter Berücksichtigung der Grundsätze der Rechtsvorschriften der Union über die Verbrauchsteuer und insbesondere von Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 und von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 der Verbrauchsteuer, und zwar zu dem für Kraftstoff geltenden Satz, wenn feststeht, dass die betreffenden Energieerzeugnisse für einen von der Verbrauchsteuer befreiten Zweck verbraucht bzw. verwendet werden, nämlich die Stromerzeugung durch eine Person, die die entsprechenden Zulassungen und Genehmigungen nach nationalem Recht besitzt und die Ware unmittelbar vom zugelassenen Lagerinhaber empfangen hat, aber nicht der erste Käufer der Ware ist?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur zweiten Frage

38 Mit seiner ersten und seiner zweiten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht zum einen wissen, ob Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass der Verkauf einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware in einem Steuerlager, ohne dass diese Ware das Steuerlager dabei physisch verlassen hat, eine Überführung dieser Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr darstellt. Zum anderen möchte das Gericht wissen, ob Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 in Verbindung mit Art. 7 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass die nationalen Behörden die Verbrauchsteuerbefreiung für Energieerzeugnisse, die, nachdem sie von einem zugelassenen Lagerinhaber an einen Zwischenerwerber verkauft wurden, von diesem Zwischenerwerber an einen Endverbraucher weiterverkauft werden, der sämtliche Anforderungen des nationalen Rechts erfüllt, um in den Genuss einer Verbrauchsteuerbefreiung für diese Waren zu gelangen, und dem diese Waren von dem zugelassenen Lagerinhaber aus dessen Steuerlager unmittelbar geliefert werden, allein deshalb versagen, weil der vom Lagerinhaber als Empfänger dieser Waren ausgewiesene Zwischenerwerber diese Anforderungen nicht erfüllt.

39 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erzeugnisse, hier schwere Heizöle des KN-Codes 2710 19 64, unter den KN-Code 2710 einzureihende Energieerzeugnisse im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 sind und unter den in dieser Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen besteuert werden können. Sie sind auch verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne von Art. 1 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2008/118, deren Verbrauch unmittelbar oder mittelbar der in dieser Richtlinie geregelten Verbrauchsteuer unterliegt. Des Weiteren gehört die Verwendung, zu der diese Erzeugnisse bestimmt sind, nämlich die Erzeugung von elektrischem Strom in einem Wärmekraftwerk, nicht zu den Verwendungen, die nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 von deren Anwendungsbereich ausgeschlossen sind.

40 Aus Art. 4 und Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 in Verbindung mit Anhang I Tabelle C dieser Richtlinie geht hervor, dass die Höhe der Besteuerung für schweres Heizöl wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht unter 15 Euro pro 1 000 kg liegen darf.

41 Demnach sind die schweren Heizöle entsprechend zu besteuern, sofern keine Steuerbefreiung oder -ermäßigung der Besteuerung auf sie anwendbar ist.

42 Insoweit ergibt sich aus Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96, dass die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeten elektrischen Strom sowie elektrischen Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird, von der Besteuerung befreien.

43 In diesem Zusammenhang hegt das vorlegende Gericht Zweifel, ob der Verkauf der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erzeugnisse durch Polihim an einen Zwischenerwerber, ohne dass dieser jemals eine tatsächliche Gewalt über diese Erzeugnisse ausgeübt hat, eine Überführung der Erzeugnisse in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne von Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 darstellen kann und ob folglich die Voraussetzungen, von denen die Steuerbefreiung dieser Erzeugnisse abhängt, im Zeitpunkt dieses Verkaufs erfüllt sein müssen.

44 Daraus folgt, dass zur Beantwortung der ersten und der zweiten Frage, wie sie in Rn. 38 des vorliegenden Urteils formuliert sind, in einem ersten Schritt der Zeitpunkt zu bestimmen ist, in dem der Verbrauchsteueranspruch nach Art. 7 der Richtlinie 2008/118 entsteht; in einem zweiten Schritt sind die Voraussetzungen zu bestimmen, von denen die Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 abhängt.

Zum Zeitpunkt, in dem der Verbrauchsteueranspruch entsteht

45 Nach ständiger Rechtsprechung sind bei der Auslegung einer Unionsvorschrift nicht nur deren Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (Urteil vom 26. März 2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Erstens ist in Bezug auf den Wortlaut selbst von Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung den Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs als den Zeitpunkt der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr definiert.

47 Im Übrigen geht aus Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie hervor, dass als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr u. a. die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung gilt.

48 Es ist festzustellen, dass die „Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren … aus dem Verfahren der Steueraussetzung“ in Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie unter Berücksichtigung des üblichen Sinns des Begriffs „Entnahme“ im gewöhnlichen Sprachgebrauch die physische Entnahme dieser Waren aus dem Steuerlager und nicht deren Verkauf bezeichnet.

49 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass dieses Verständnis von Art. 7 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 den von dieser Richtlinie verfolgten Zielen entspricht.

50 Da die Verbrauchsteuer, wie im neunten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 ausgeführt wird, eine Steuer auf den Verbrauch ist, legt diese Richtlinie, wie dies in ihrem Art. 1 Abs. 1 vorgesehen ist, ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch verbrauchsteuerpflichtiger Waren erhoben werden, zu denen u. a. Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gemäß der Richtlinie 2003/96 gehören.

51 Der Zeitpunkt der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs muss, da die Verbrauchsteuer eine Steuer auf den Verbrauch und nicht den Verkauf ist, somit möglichst nah beim Verbraucher liegen.

52 Solange die betreffenden Waren daher im Steuerlager des zugelassenen Lagerinhabers verbleiben, kann keine Rede von einem Verbrauch sein, selbst dann nicht, wenn diese Waren von diesem zugelassenen Lagerinhaber verkauft worden wären.

53 Drittens ist hinsichtlich des Zusammenhangs der Richtlinie 2008/118 darauf hinzuweisen, dass Art. 7 Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie u. a. auf den Fall einer unrechtmäßigen Entnahme einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware aus einem Verfahren der Steueraussetzung Bezug nimmt. Da der Begriff „unrechtmäßige Entnahme“ nicht anders als eine physische Entnahme einer Ware aus einem solchen Verfahren aufgefasst werden kann, bestärkt der Gebrauch dieses Begriffs in der Bestimmung ein Verständnis dahin, dass die Überführung in den steuerrechtlichen freien Verkehr im Sinne der Bestimmung zu dem Zeitpunkt erfolgt, in dem eine verbrauchsteuerpflichtige Ware aus einem Verfahren der Steueraussetzung physisch entnommen wird.

54 Darüber hinaus ergibt sich aus Art. 4 Nr. 1 der Richtlinie 2008/118 in Verbindung mit deren Art. 15 Abs. 2, dass sich verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung im Besitz eines zugelassenen Lagerinhabers in dessen Steuerlager befinden. Demzufolge entsteht der Anspruch auf die Verbrauchsteuer solange nicht, wie die betreffenden Waren im Besitz des zugelassenen Lagerinhabers in dessen Steuerlager sind, da in dieser Situation von diesen Waren nämlich nicht angenommen werden kann, sie seien im Sinne von Art. 7 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2008/118 aus einem Verfahren der Steueraussetzung entnommen worden.

55 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass der Verkauf einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Besitz eines zugelassenen Lagerinhabers in dessen Steuerlager ist, erst zu dem Zeitpunkt, in dem diese Ware das Steuerlager physisch verlässt, zu deren Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr führt.

Zu den Voraussetzungen der Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96

56 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden schweren Heizöle aus dem Steuerlager von Polihim unmittelbar an TETS Bobov dol geliefert wurden, bei der es sich um eine Gesellschaft handelt, die ein Wärmekraftwerk betreibt und die die Eigenschaft eines nach nationalem Recht zum Empfang von verbrauchsteuerbefreiten Energieerzeugnissen berechtigten Endverbrauchers hat; es steht auch fest, dass die schweren Heizöle in diesem Wärmekraftwerk zur Stromerzeugung verwendet wurden. Obwohl Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 vorsieht, dass bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse von der Verbrauchsteuer befreit werden, haben sich die nationalen Behörden geweigert, die schweren Heizöle von der Verbrauchsteuer zu befreien, und dies damit begründet, dass der Empfänger, der in den die Lieferungen begleitenden Steuerdokumenten angegeben worden sei, nicht die im nationalen Recht vorgeschriebenen Anforderungen für die Inanspruchnahme dieser Befreiung erfüllt habe.

57 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie 2003/96 nicht die Frage regelt, auf welche Weise der Nachweis zu führen ist, dass die Energieerzeugnisse zu Zwecken verwendet werden, die einen Anspruch auf Befreiung begründen. Im Gegenteil überträgt die Richtlinie, wie sich aus ihrem Art. 14 Abs. 1 ergibt, den Mitgliedstaaten die Aufgabe, die Voraussetzungen für die in dieser Bestimmung aufgeführten Befreiungen festzulegen, um die korrekte und einfache Handhabung solcher Befreiungen sicherzustellen und Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch zu verhindern.

58 Es ist davon auszugehen, dass eine sich aus dem nationalen Recht ergebende Anforderung, die die Befreiung von der Verbrauchsteuer davon abhängig macht, dass in den Steuerdokumenten ein Empfänger ausgewiesen wird, der die im nationalen Recht für den Empfang verbrauchsteuerbefreiter Energieerzeugnisse vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt, das in Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 genannte Ziel erreichen kann, da sie, wie die bulgarische Regierung zutreffend hervorhebt, geeignet ist, die Kontrolle der Anwendung der Verbrauchsteuerbefreiungen zu erleichtern und dabei das Risiko einer Verwendung der Waren, die keinen Anspruch auf Befreiung begründet, verringert.

59 Nichtsdestotrotz müssen die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnis, über die sie zur Festlegung der Voraussetzungen verfügen, denen die Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 unterliegt, die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind und zu denen u. a. der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zählt (vgl. entsprechend Urteil vom 9. Oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

60 Im vorliegenden Fall steht zum einen fest, dass TETS Bobov dol die Anforderungen des nationalen Rechts für den Empfang verbrauchsteuerbefreiter Energieerzeugnisse in ihrer Eigenschaft als Endverbraucherin erfüllte, und zum anderen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden

Waren von dieser Gesellschaft zur Stromerzeugung verwendet wurden, d. h. zu Zwecken, die einen Anspruch auf Befreiung von der Verbrauchsteuer gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 begründen.

61 Außerdem hat das vorlegende Gericht keinen Umstand aufgeführt, der vermuten lassen könnte, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Handelsgeschäfte, die zu Sukzessivverkäufen von schweren Heizölen und deren Direktlieferung an einen von der Verbrauchsteuer befreiten Empfänger führten, mit dem Ziel vorgenommen wurden, in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise in den Genuss einer Verbrauchsteuerbefreiung zu gelangen.

62 Unter diesen Umständen geht in einem Fall wie dem vorliegenden die Versagung der Verbrauchsteuerbefreiung für schwere Heizöle durch die nationalen Behörden allein aufgrund des Umstands, dass die vom zugelassenen Lagerinhaber als deren Empfänger ausgewiesene Person nicht die Eigenschaft eines Endverbrauchers hat, der nach nationalem Recht zum Empfang verbrauchsteuerbefreiter Energieerzeugnisse berechtigt ist, ohne dass auf der Grundlage der vorgelegten Beweise überprüft wird, ob die verlangten materiellen Anforderungen für die Verwendung dieser schweren Heizöle zu Zwecken, die einen Anspruch auf Befreiung begründen, erfüllt sind, über das hinaus, was erforderlich ist, um eine korrekte und einfache Anwendung solcher Befreiungen sicherzustellen und Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch zu verhindern (vgl. entsprechend Urteil vom 27. September 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 29).

63 Nach alledem ist auf die erste und die zweite Frage zu antworten, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 in Verbindung mit Art. 7 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass die nationalen Behörden die Verbrauchsteuerbefreiung für Energieerzeugnisse, die, nachdem sie von einem zugelassenen Lagerinhaber an einen Zwischenerwerber verkauft wurden, von diesem Zwischenerwerber an einen Endverbraucher weiterverkauft werden, der sämtliche Anforderungen des nationalen Rechts für eine Befreiung von der Verbrauchsteuer erfüllt und dem diese Waren von dem zugelassenen Lagerinhaber aus dessen Steuerlager unmittelbar geliefert werden, allein deshalb versagen, weil der Zwischenerwerber, der vom zugelassenen Lagerinhaber als Warenempfänger ausgewiesen wird, nicht die Eigenschaft eines nach nationalem Recht zum Empfang verbrauchsteuerbefreiter Energieerzeugnisse berechtigten Endverbrauchers hat.

Zur dritten und zur vierten Frage

64 Unter Berücksichtigung der Antwort auf die erste und die zweite Frage brauchen die dritte und die vierte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

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

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

1. **Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG ist dahin auszulegen, dass der Verkauf einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Besitz eines zugelassenen Lagerinhabers in dessen Steuerlager ist, erst zu dem Zeitpunkt, in dem diese Ware das Steuerlager physisch verlässt, zu deren Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr führt.**

2. **Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom in Verbindung mit Art. 7 der Richtlinie 2008/118 ist dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass die nationalen Behörden die Verbrauchsteuerbefreiung für Energieerzeugnisse, die, nachdem sie von einem zugelassenen Lagerinhaber an einen Zwischenerwerber verkauft wurden, von diesem Zwischenerwerber an einen Endverbraucher weiterverkauft werden, der sämtliche Anforderungen des nationalen Rechts für eine Befreiung von der Verbrauchsteuer erfüllt und dem diese Waren von dem zugelassenen Lagerinhaber aus dessen Steuerlager unmittelbar geliefert werden, allein deshalb versagen, weil der Zwischenerwerber, der vom zugelassenen Lagerinhaber als Warenempfänger ausgewiesen wird, nicht die Eigenschaft eines nach nationalem Recht zum Empfang verbrauchsteuerbefreiter Energieerzeugnisse berechtigten Endverbrauchers hat.**

Unterschriften