Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

8. November 2012*

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Anwendbarkeit — Zollkodex der Gemeinschaften — Waren aus einem Drittland, die in einem Mitgliedstaat in das Zolllagerverfahren übergeführt worden sind — Verarbeitung der Waren im aktiven Veredelungsverkehr nach dem Nichterhebungsverfahren — Verkauf der Waren und erneute Überführung in ein Zolllagerverfahren — Verbleib in demselben Zolllager während aller Vorgänge — Lieferung von Gegenständen im Inland gegen Entgelt — Mehrwertsteuertatbestand“

In der Rechtssache C-165/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slowakei) mit Entscheidung vom 22. März 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 4. April 2011, in dem Verfahren

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

gegen

Profitube spol. s r.o.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano sowie der Richter A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel und M. Safjan (Berichterstatter),

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— des Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, vertreten durch V. Paňko als Bevollmächtigten,

— der Profitube spol. s r.o., vertreten durch M. Čižmárik, advokát,

— der slowakischen Regierung, vertreten durch B. Ricziová als Bevollmächtigte,

— der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek und J. Vláčil als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Slowakisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und P. Pecho als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 22. Mai 2012

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005 (ABl. L 117, S. 13) geänderten Fassung (im Folgenden: Zollkodex) sowie der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 (ABl. L 168, S. 35) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Steuerdirektion der Slowakischen Republik, im Folgenden: Daňové riaditeľstvo) und der Profitube spol. s r.o. (im Folgenden: Profitube) mit Sitz in Košice (Slowakei) über die Zahlung von Mehrwertsteuer für den Verkauf von Waren aus einem Drittland, die in ein Zolllager in der Slowakischen Republik verbracht und nacheinander in das Zolllagerverfahren und in den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Nichterhebungsverfahren übergeführt worden sind.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Zollkodex

3 Der Zollkodex wurde aufgehoben und durch die Verordnung (EG) Nr. 450/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2008 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex) (ABl. L 145, S. 1) ersetzt. In Anbetracht des Zeitpunkts der maßgeblichen Ereignisse ist jedoch auf den Ausgangsrechtsstreit weiterhin der Zollkodex anwendbar.

4 Art. 3 des Zollkodex bestimmte:

„(1) Zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehören:

…

— das Gebiet der Slowakischen Republik.

…

(3) Zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehören die Küstenmeere, die innerhalb der Küstenlinie gelegenen Meeresgewässer und der Luftraum der Mitgliedstaaten und der in Absatz 2 genannten Gebiete, mit Ausnahme der Küstenmeere, der innerhalb der Küstenlinie gelegenen Meeresgewässer und des Luftraums, die zu Gebieten gehören, die nicht Teil des Zollgebietes der Gemeinschaft gemäß Absatz 1 sind.“

5 Art. 84 Abs. 1 des Zollkodex sah vor:

„Im Sinne der Artikel 85 bis 90

a) bezeichnet der Ausdruck ‚Nichterhebungsverfahren' im Falle von Nichtgemeinschaftswaren nachstehende Zollverfahren:

…

— das Zolllagerverfahren;

— die aktive Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren;

…"

6 In Art. 98 Abs. 1 und 2 des Zollkodex hieß es:

„(1) Im Zolllagerverfahren können folgende Waren im Zollgebiet der Gemeinschaft gelagert werden:

a) Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen;

…

(2) Als Zolllager gilt jeder von den Zollbehörden zugelassene und unter zollamtlicher Überwachung stehende Ort, an dem Waren unter den festgelegten Voraussetzungen gelagert werden können."

7 Art. 99 Abs. 1 und 2 des Zollkodex bestimmte:

„Zolllager können öffentliche oder private Zolllager sein.

— ‚Öffentliche Zolllager' sind Zolllager, die jedermann für die Lagerung von Waren zur Verfügung stehen;

— ‚private Zolllager' sind Zolllager, die auf die Lagerung von Waren durch den Lagerhalter beschränkt sind."

8 Art. 114 Abs. 1 und 2 Buchst. a des Zollkodex sah vor:

„(1) Im aktiven Veredelungsverkehr können unbeschadet des Artikels 115 folgende Waren im Zollgebiet der Gemeinschaft einem oder mehreren Veredelungsvorgängen unterzogen werden:

a) Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft in Form von Veredelungserzeugnissen bestimmt sind, und zwar, ohne dass für diese Waren Einfuhrabgaben erhoben oder handelspolitische Maßnahmen angewandt werden;

…

(2) Im Sinne dieser Verordnung sind oder ist

a) Nichterhebungsverfahren: der aktive Veredelungsverkehr in der in Absatz 1 Buchstabe a) vorgesehenen Form;

…"

Sechste Richtlinie

9 Die Sechste Richtlinie wurde aufgehoben und durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) ersetzt. In Anbetracht des Zeitpunkts der maßgeblichen Ereignisse ist jedoch auf den Ausgangsrechtsstreit weiterhin die Sechste Richtlinie anwendbar.

10 Art. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

(1) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

(2) die Einfuhr von Gegenständen."

11 Art. 3 Abs. 1 bis 3 der Sechsten Richtlinie sah vor:

„(1) Im Sinne dieser Richtlinie ist zu verstehen unter

— ‚Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats' das Inland, wie es für jeden Mitgliedstaat in den Absätzen 2 und 3 definiert ist;

— ‚Gemeinschaft' und ‚Gebiet der Gemeinschaft' das Inland der Mitgliedstaaten, wie es für jeden Mitgliedstaat in den Absätzen 2 und 3 definiert ist;

— ‚Drittlandsgebiet' und ‚Drittland' jedes Gebiet, das in den Absätzen 2 und 3 nicht als Inland eines Mitgliedstaats definiert ist.

(2) Für die Anwendung dieser Richtlinie ist unter ‚Inland' der Anwendungsbereich des [EG-Vertrags] zu verstehen, wie er in Artikel [299 EG] für jeden Mitgliedstaat definiert ist.

(3) Folgende Hoheitsgebiete gelten nicht als Inland:

— Bundesrepublik Deutschland:

die Insel Helgoland,

das Gebiet von Büsingen;

— Königreich Spanien:

Ceuta,

Melilla;

— Italienische Republik:

Livigno,

Campione d'Italia,

der zum italienischen Hoheitsgebiet gehörende Teil des Luganer Sees.

Ferner gelten nicht als Inland:

— Königreich Spanien:

Kanarische Inseln;

— Französische Republik:

die überseeischen Departements;

— Republik Griechenland:

Αγιο Ορος (Berg Athos).“

12 Nach Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie galt als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

13 Art. 7 Abs. 1, 2 und 3 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie lautete:

„(1) Die Einfuhr eines Gegenstands liegt vor,

a) wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Artikel [23 EG und 24 EG] erfüllt oder wenn ein Gegenstand im Sinne des [EGKS-Vertrags], der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Gemeinschaft verbracht wird,

b) wenn ein nicht unter Buchstabe a) fallender Gegenstand mit Herkunft aus einem Drittlandsgebiet in die Gemeinschaft verbracht wird.

(2) Die Einfuhr eines Gegenstandes erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.

(3) Bei einem Gegenstand im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a), der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 16 Absatz 1 Teil B, Buchstaben a), b), c) und d) der Regelung der vorübergehenden Einfuhr bei vollständiger Befreiung von Eingangsabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, erfolgt abweichend von Absatz 2 die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt.“

14 Art. 10 Abs. 1, 2 und 3 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie sah vor:

„(1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

a) Steuertatbestand: der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

b) Steueranspruch: der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

(2) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. …

…

(3) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt. Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 7 Absatz 3, so treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesen Regelungen nicht mehr unterliegen."

15 Art. 16 („Besondere Steuerbefreiungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr") der Sechsten Richtlinie sah in seiner sich aus Art. 28c Teil E Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ergebenden Fassung in Abs. 1 vor:

„Unbeschadet der übrigen gemeinschaftlichen Steuerbestimmungen können die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 Sondermaßnahmen treffen, um folgende Umsätze oder einige von ihnen nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, sofern diese nicht für eine endgültige Verwendung und/oder einen Endverbrauch bestimmt sind und sofern der beim Verlassen der nachfolgend in den Teilen A bis E bezeichneten Regelungen oder Sachverhalte geschuldete Mehrwertsteuerbetrag der Höhe der Abgabe entspricht, die bei der Besteuerung dieser Umsätze im Inland geschuldet worden wäre:

…

B. die Lieferungen von Gegenständen,

…

c) die einer Zolllagerregelung oder einer Regelung für den aktiven Veredelungsverkehr unterliegen sollen,

…

Die Orte im Sinne der Buchstaben a), b), c) und d) sind diejenigen, die in den geltenden Zollvorschriften der Gemeinschaft als solche definiert sind.

…

D. die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen,

a) die an den in Teil B Buchstaben a) bis d) aufgeführten Orten unter Wahrung eines der dort bezeichneten Sachverhalte durchgeführt werden;

b) die an den in Teil B Buchstabe e) aufgeführten Orten durchgeführt werden, wobei der dort bezeichnete Sachverhalt im Inland gewahrt bleibt.

Mitgliedstaaten, die von der unter Buchstabe a) vorgesehenen Möglichkeit für in Zolllagern bewirkte Umsätze Gebrauch machen, treffen die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass sie andere Lagerregelungen als Zolllagerregelungen definiert haben, die die Anwendung der Bestimmung der Buchstabens b) auf die gleichen Umsätze ermöglichen, die mit in Anhang J aufgeführten Gütern in diesen einer anderen als der Zolllagerregelung unterliegenden Lagern bewirkt wurden;

…"

Nationales Recht

16 Nach Art. 46 Abs. 1 der Verfassung der Slowakischen Republik kann jeder sein Recht auf dem gesetzlich geregelten Weg vor einem unabhängigen und unparteiischen Gericht beanspruchen.

17 Das Gesetz Nr. 222/2004 vom 6. April 2004 über die Mehrwertsteuer (Nr. 1/2004 Z. z.) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) dient der Umsetzung der Sechsten Richtlinie in die slowakische Rechtsordnung.

18 § 2 Abs. 1 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt, dass die Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegt.

19 § 2 Abs. 2 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor, dass für Mehrwertsteuerzwecke unter Inland das Hoheitsgebiet der Slowakischen Republik zu verstehen ist.

20 Nach § 8 Abs. 1 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes ist unter der Lieferung von Gegenständen die Lieferung eines körperlichen Gegenstands zu verstehen, die zu einer Veränderung des Eigentumsrechts führt.

21 § 12 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor, dass unter der Einfuhr von Gegenständen das Verbringen von Gegenständen aus einem Drittlandsgebiet in das Gebiet der Europäischen Union zu verstehen ist und dass bei der Einfuhr der Gegenstände ins Inland auf die Steuer die Zollregelungen anwendbar sind, soweit dieses Gesetz nicht etwas anderes bestimmt.

22 § 13 Abs. 1 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt, dass der Lieferort für Gegenstände, wenn die Lieferung mit einer Versendung oder einem Transport der Gegenstände in Verbindung steht, der Ort ist, an dem sich der Gegenstand zu Beginn der Versendung oder des Transports zum Erwerber befindet, es sei denn, es greift eine Ausnahme nach § 13 Abs. 1 Buchst. b, § 13 Abs. 2 oder § 14 des Mehrwertsteuergesetzes.

23 In § 18 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes heißt es, dass der Einfuhrort eines Gegenstands, wenn sich der eingeführte Gegenstand bei seinem Verbringen in das Gebiet der Union in vorläufiger Verwahrung befindet, einer Freizonen-, Freilager- oder Zolllagerregelung, einer Regelung für den aktiven Veredelungsverkehr oder dem Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben unterliegt oder wenn er in die Hoheitsgewässer verbracht wird, der Mitgliedstaat ist, in dem diese zollrechtlichen Maßnahmen beendet werden.

24 Nach § 19 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes entsteht der Mehrwertsteueranspruch zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung der Gegenstände bewirkt wird, also zu dem Zeitpunkt, zu dem der Erwerber das Recht erlangt, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen.

25 § 69 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor, dass der Mehrwertsteuer jeder Steuerpflichtige unterliegt, der im Inland Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

26 Der Vorlageentscheidung und den dem Gerichtshof vorgelegten Erklärungen ist zu entnehmen, dass der Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (Steuerverwaltung für bestimmte Steuerpflichtige, im Folgenden: Daňový úrad) bei Profitube eine Mehrwertsteuerprüfung für die Monate Juli, August, September und Oktober 2005 sowie Januar, Februar, April, Mai und Dezember 2006 vornahm.

27 Die Prüfung ergab, dass die Gesellschaft SSIM a.s. mit Sitz in Košice im Prüfungszeitraum Stahlhalbfabrikate (warmgewalzte Rollen) aus der Ukraine hatte liefern lassen, die sie an Profitube verkaufte. Die Rollen wurden in einem von Profitube genutzten öffentlichen Zolllager im Hoheitsgebiet der Slowakischen Republik gelagert und in das Zolllagerverfahren im Sinne von Art. 98 des Zollkodex übergeführt.

28 Die warmgewalzten Rollen wurden anschließend in den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Nichterhebungsverfahren im Sinne von Art. 114 des Zollkodex übergeführt, um sie zu Formstahl zu verarbeiten.

29 Profitube verkaufte diesen Formstahl (im Folgenden: fragliche Waren) an die Mercurius s.r.o. mit Sitz in Košice, die als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist (im Folgenden: streitiger Verkauf). Die fraglichen Waren wurden erneut ins Zolllagerverfahren übergeführt. Nach Ansicht von Profitube unterlag der streitige Verkauf nicht der Mehrwertsteuer.

30 Während dieser gesamten Vorgänge, die sich in den Steuerjahren 2005 und 2006 ereigneten, verblieben die fraglichen Waren in demselben öffentlichen Zolllager.

31 Mit Entscheidungen vom 27. Juni 2006 vertrat der Daňový úrad die Auffassung, dass Profitube dadurch gegen § 69 Abs. 1 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 2 Buchst. a, § 8 Abs. 1 Buchst. a, § 13 Abs. 1 Buchst. a und § 19 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes verstoßen habe, dass sie für den streitigen Verkauf keine Mehrwertsteuer abgeführt habe.

32 Der Daňový úrad ging dabei davon aus, dass Profitube durch den Verkauf von Waren, die in einem öffentlichen Zolllager im Hoheitsgebiet der Slowakischen Republik lagerten, eine Lieferung von Gegenständen vorgenommen habe, die nach § 2 Abs. 1 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes steuerpflichtig sei.

33 Mit Entscheidungen vom 25. Oktober 2007 bestätigte der Daňové riaditeľstvo die Entscheidungen des Daňový úrad.

34 Mit Urteil vom 23. Juli 2008 gab der Krajský súd v Bratislave (Regionalgericht Bratislava) der Klage von Profitube gegen die Entscheidungen des Daňové riaditeľstvo statt und verwies die Sache an diesen zurück. Der Krajský súd v Bratislave war u. a. der Auffassung, dass Gegenstände mit Herkunft aus einem Drittland in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden müssten, um der Mehrwertsteuer zu unterliegen.

35 Auf das Rechtsmittel des Daňové riaditeľstvo gegen dieses Urteil änderte der Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberste Gerichtshof der Slowakischen Republik) mit Urteil vom 20. Oktober 2009 das Urteil des Krajský súd v Bratislave ab und entschied, dass ein im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats belegenes Zolllager rechtlich Teil dieses Hoheitsgebietes sei. Der Daňové riaditeľstvo habe berechtigten Grund zu der Annahme gehabt, dass der streitige Verkauf eine im Inland ausgeführte Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne von § 2 Abs. 1 Buchst. a des Mehrwertsteuergesetzes sei. Die fraglichen Gegenstände seien außerdem nicht im Sinne von § 12 des Mehrwertsteuergesetzes eingeführt worden.

36 Profitube legte gegen das Urteil des Najvyšší súd Slovenskej republiky ein Rechtsmittel beim Ústavný súd Slovenskej republiky (Verfassungsgerichtshof der Slowakischen Republik) ein. Mit Urteil vom 27. Oktober 2010 hob der Ústavný súd Slovenskej republiky das Urteil des Najvyšší súd Slovenskej republiky auf und verwies die Sache an diesen zu erneuter Entscheidung zurück.

37 Der Ústavný súd Slovenskej republiky war der Auffassung, dass der Najvyšší súd Slovenskej republiky das Grundrecht von Profitube auf gerichtlichen Rechtsschutz im Sinne von Art. 46 Abs. 1 der Verfassung der Slowakischen Republik und ihr Recht auf ein faires Verfahren im Sinne von Art. 6

Abs. 1 der am 4. November 1950 in Rom unterzeichneten Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten verletzt habe. Das Kassationsgericht führte u. a. aus, dass der Najvyšší súd Slovenskej republiky nicht geprüft habe, ob § 12 des Mehrwertsteuergesetzes Anwendung finde, der bei einer Einfuhr den Vorrang des Zollrechts vor dem Mehrwerststeuergesetz anordne.

38 Unter diesen Umständen hat der Najvyšší súd Slovenskej republiky beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zu Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Findet – in einer Situation, in der in den Jahren 2005 und 2006 in ein im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats der Europäischen Union belegenes öffentliches Zolllager von einem Importeur dieses Mitgliedstaats Gegenstände mit Herkunft im Hoheitsgebiet eines Staates, der nicht der Europäischen Union angehört (Ukraine), eingeführt und anschließend in diesem Zolllager im aktiven Veredelungsverkehr nach dem Nichterhebungsverfahren verarbeitet worden sind, wobei das Enderzeugnis, anstatt im Sinne von Art. 114 des Zollkodex sofort wieder ausgeführt zu werden, in diesem Lager von dem für die Verarbeitung Verantwortlichen an ein anderes Unternehmen dieses Mitgliedstaats verkauft worden ist, das es von diesem Zolllager aus nicht in den freien Verkehr übergeführt, sondern erneut einem Zolllagerverfahren unterworfen hat – auf diesen Verkauf von Gegenständen in diesem Zolllager stets und nur das Zollrecht der Gemeinschaft Anwendung, oder hat sich die Rechtslage durch den Verkauf so geändert, dass dieser Umsatz der Regelung der Sechsten Richtlinie unterliegt, d. h., kann für die Zwecke der Mehrwertsteuerregelung im Sinne der Sechsten Richtlinie ein öffentliches Zolllager, das im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats belegen ist, als Teil des Gebietes der Gemeinschaften, insbesondere des Hoheitsgebietes des betreffenden Mitgliedstaats, im Sinne der Begriffsbestimmung in Art. 3 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden?

2. Kann die vorstehend dargelegte Situation im Licht der Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch, die der Gerichtshof der Europäischen Union im Zusammenhang mit der Anwendung der Sechsten Richtlinie entwickelt hat (Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609), so beurteilt werden, dass Profitube mit der Lieferung der Gegenstände in dem im Hoheitsgebiet der Slowakischen Republik belegenen öffentlichen Zolllager bereits eine entgeltliche Lieferung von Gegenständen im Inland vorgenommen hat?

3. Falls die erste Frage in dem Sinne bejaht wird, dass der betreffende Umsatz der Regelung der Sechsten Richtlinie unterliegt, erfüllt dann dieser Umsatz den Steuertatbestand

   a) im Zusammenhang mit der Fälligkeit der Steuer im Sinne von Art. 10 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie, weil eine Lieferung von Gegenständen in einem im Hoheitsgebiet der Slowakischen Republik belegenen Zolllager stattgefunden hat, oder

   b) weil nach der Einfuhr der Gegenstände aus einem Drittland (Art. 10 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie) während deren Verbleib im Zolllager das Zollverfahren mit der Lieferung der eingelagerten Gegenstände an eine andere Person des Mitgliedstaats abgeschlossen worden ist?

4. Wird den Zielen der Sechsten Richtlinie, die in deren Erwägungsgründen aufgeführt sind, oder den Zielen des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994 (GATT) im Anhang 1A des Übereinkommens zur Errichtung der Welthandelsorganisation (WTO), das durch den Beschluss 94/800/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 über den Abschluss der Übereinkünfte im Rahmen der multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986–1994) im Namen der Europäischen Gemeinschaft in Bezug auf die in ihre Zuständigkeiten fallenden Bereiche (ABl. L 336, S. 1) genehmigt wurde, genügt, wenn eine Lieferung von Gegenständen, die aus einem Drittland in ein Zolllager eingeführt worden sind, sodann dort verarbeitet und an eine andere Person dieses

Mitgliedstaats in einem Zolllager verkauft worden sind, das in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft belegen ist, nicht der Mehrwertsteuerregelung in diesem Mitgliedstaat unterworfen wird?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur dritten Frage

39 Mit der ersten und der dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob in dem Fall, dass Waren aus einem Drittland in einem Mitgliedstaat in das Zolllagerverfahren übergeführt worden sind, sodann im aktiven Veredelungsverkehr nach dem Nichterhebungsverfahren verarbeitet, anschließend verkauft und erneut in das Zolllagerverfahren übergeführt worden sind und während der gesamten Vorgänge in demselben im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats belegenen öffentlichen Zolllager verblieben sind, der Verkauf solcher Waren der Mehrwertsteuer unterliegt und, falls dies zu bejahen ist, worin der Steuertatbestand besteht.

40 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie die Einfuhr von Gegenständen und die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

41 Als Erstes ist zu prüfen, ob Waren wie die im Ausgangsverfahren fraglichen im Sinne von Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie eingeführt worden sind.

42 Nach Art. 7 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie liegt die „Einfuhr eines Gegenstands“ vor, wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Art. 23 EG und 24 EG erfüllt, in die Gemeinschaft verbracht wird.

43 Art. 7 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie präzisiert, dass bei einem solchen Gegenstand, der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Art. 16 Abs. 1 Teil B Buchst. a, b, c und d dieser Richtlinie unterliegt, die Einfuhr in dem Mitgliedstaat erfolgt, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt.

44 Im vorliegenden Fall wurden die fraglichen Waren aus einem Drittland zunächst in das Zolllagerverfahren eines Mitgliedstaats, sodann in den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Nichterhebungsverfahren übergeführt und anschließend verkauft, bevor sie in demselben Mitgliedstaat wieder in das Zolllagerverfahren übergeführt wurden.

45 Die Waren unterlagen also vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft an den beiden Regelungen nach Art. 16 Abs. 1 Teil B Buchst. c der Sechsten Richtlinie.

46 Da die fraglichen Waren diesen Regelungen zum Zeitpunkt des streitigen Verkaufs weiterhin unterlagen, sind sie, obwohl sie tatsächlich in das Gebiet der Union verbracht wurden, nicht so zu betrachten, als seien sie im Sinne des Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie „eingeführt“ worden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Februar 2006, Kommission/Vereinigtes Königreich, C-305/03, Slg. 2006, I-1213, Randnr. 41).

47 Der Umstand, dass die Waren die Zollregelung gewechselt haben, lässt sie nicht zu eingeführten Waren werden, denn beide Zollregelungen werden von Art. 7 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie erfasst.

48 Da somit zum entscheidungserheblichen Zeitpunkt keine Einfuhr vorlag, unterlagen die fraglichen Waren nicht gemäß Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer.

49 Daher ist als Zweites zu prüfen, ob der Verkauf von Waren wie denjenigen des Ausgangsverfahrens eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie darstellt, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

50 Hierzu ist erstens festzustellen, dass nach Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie als „Lieferung eines Gegenstands“ die Übertragung der Befähigung gilt, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs umfasst dieser Begriff jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (vgl. u. a. Urteile vom 8. Februar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Slg. 1990, I-285, Randnr. 7, und vom 10. März 2011, Bog u. a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Slg. 2011, I-1457, Randnr. 59).

51 Zweitens setzt die Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie voraus, dass zwischen dem gelieferten Gegenstand und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. Urteile vom 8. März 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Slg. 1988, 1443, Randnr. 12, und vom 7. Oktober 2010, Loyalty Management UK und Baxi Group, C-53/09 und C-55/09, Slg. 2010, I-9187, Randnr. 51).

52 Drittens muss die Lieferung von Gegenständen von einem „Steuerpflichtigen“ ausgeführt werden, der „als solcher“ handelt. Ein Steuerpflichtiger handelt in dieser Eigenschaft, wenn er im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit Umsätze tätigt (Urteil vom 27. September 2012, VSTR, C-587/10, Randnr. 49). Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass Profitube ein für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrierter Steuerpflichtiger ist.

53 Folglich stellt ein Verkauf wie der streitige eine Lieferung von Gegenständen dar, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Im Ausgangsverfahren war Lieferort der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Verkaufs befand, also das von Profitube genutzte öffentliche Zolllager, das im slowakischen Hoheitsgebiet belegen ist.

54 Das vorlegende Gericht möchte viertens insbesondere wissen, ob sich ein im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats belegenes Zolllager „im Inland“ im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie befindet.

55 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 3 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie unter „Inland“ der räumliche Anwendungsbereich des EG-Vertrags zu verstehen ist, wie er in Art. 299 EG für jeden Mitgliedstaat definiert ist.

56 In Art. 299 Abs. 1 EG sind die Mitgliedstaaten aufgeführt, für die der EG-Vertrag gilt, und die folgenden Absätze enthalten Sonderbestimmungen für bestimmte Gebiete.

57 Nach Art. 3 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie sind bestimmte nationale Hoheitsgebiete ausdrücklich vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie ausgeschlossen.

58 Keine der in den Randnrn. 56 und 57 des vorliegenden Urteils angeführten Bestimmungen und auch keine andere Bestimmung der Sechsten Richtlinie sieht jedoch vor, dass sich – öffentliche oder private – Zolllager nicht „im Inland“ befinden, wenn sie im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats belegen sind, wie Art. 3 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie klarstellt. Auch der Zollkodex sieht für seinen Anwendungsbereich keine Sonderregelungen für Zolllager vor.

59 Somit befindet sich ein Zolllager im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie „im Inland“, wenn es im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats belegen ist.

60 Außerdem ist zu beachten, dass in Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie nicht danach unterschieden wird, ob eine Lieferung Gemeinschaftswaren betrifft oder nicht. Entgegen dem Vorbringen von Profitube in ihren schriftlichen Erklärungen schloss daher die Tatsache, dass die fraglichen Waren nicht eingeführt wurden, für sich genommen nicht aus, dass es sich um eine Lieferung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats handelte.

61 In Anbetracht des Vorstehenden ist festzustellen, dass ein Verkauf wie der streitige grundsätzlich gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegt, wobei nach Art. 10 Abs. 2 dieser Richtlinie der Steuertatbestand zu dem Zeitpunkt eintritt, zu dem die Lieferung der Gegenstände bewirkt wird.

62 Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie sieht allerdings im Hinblick auf die in den Teilen B und D dieses Absatzes genannten Regelungen vor, dass die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die einer Zolllagerregelung oder einer Regelung für den aktiven Veredelungsverkehr unterliegen, oder die Lieferungen, die an den in Teil B Buchst. a bis d aufgeführten Orten unter Wahrung eines dieser Sachverhalte durchgeführt werden, von der Mehrwertsteuer befreien können, sofern diese Umsätze nicht für eine endgültige Verwendung oder einen Endverbrauch bestimmt sind und sofern der beim Verlassen der Regelung geschuldete Mehrwertsteuerbetrag der Höhe der Abgabe entspricht, die bei der Besteuerung dieser Umsätze im Inland entrichtet worden wäre.

63 Die Mitgliedstaaten können also bestimmte inländische Umsätze mit Gegenständen, die den in Art. 16 Abs. 1 Teile B und D vorgesehenen Regelungen und Sachverhalten – darunter die Zolllagerregelung und die Regelung für den aktiven Veredelungsverkehr – unterliegen, oder die in einem Zolllager bewirkten Umsätze von der Steuer befreien (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich, Randnr. 40).

64 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 29 und 30 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, bestätigt Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie klar die Auslegung, dass die Lieferung einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren unterliegender Gegenstände, die ein Steuerpflichtiger in einem Zolllager, das in einem Mitgliedstaat belegen ist, gegen Entgelt ausführt, grundsätzlich nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegt.

65 Wie dies sowohl die Klägerin des Ausgangsverfahrens als auch die Mitgliedstaaten, die schriftliche Erklärungen eingereicht haben, und die Europäische Kommission vortragen, unterliegt im vorliegenden Fall der streitige Verkauf der Mehrwertsteuer, es sei denn, die Slowakische Republik hat von der ihr eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, diesen Verkauf nach Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

66 Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die Slowakische Republik von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht hat.

67 Daher ist auf die erste und die dritte Frage zu antworten, dass in dem Fall, dass Waren aus einem Drittland in einem Mitgliedstaat in das Zolllagerverfahren übergeführt worden sind, sodann im aktiven Veredelungsverkehr nach dem Nichterhebungsverfahren verarbeitet, anschließend verkauft und erneut in das Zolllagerverfahren übergeführt worden sind und während der gesamten Vorgänge in demselben im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats belegenen öffentlichen Zolllager verblieben sind, der Verkauf solcher Waren nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegt, es sei denn, der Mitgliedstaat hat von der ihm eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, diesen Verkauf nach Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie nicht der Steuer zu unterwerfen, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist.

Zur zweiten und zur vierten Frage

68 In Anbetracht der Antwort auf die erste und die dritte Frage sind die zweite und die vierte Frage des vorlegenden Gerichts nicht zu beantworten.

Kosten

69 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

In dem Fall, dass Waren aus einem Drittland in einem Mitgliedstaat in das Zolllagerverfahren übergeführt worden sind, sodann im aktiven Veredelungsverkehr nach dem Nichterhebungsverfahren verarbeitet, anschließend verkauft und erneut in das Zolllagerverfahren übergeführt worden sind und während der gesamten Vorgänge in demselben im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats belegenen öffentlichen Zolllager verblieben sind, unterliegt der Verkauf solcher Waren nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 geänderten Fassung der Mehrwertsteuer, es sei denn, der Mitgliedstaat hat von der ihm eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, diesen Verkauf nach Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie nicht der Steuer zu unterwerfen, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist.

Unterschriften