Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NIILO JÄÄSKINEN
vom 13. Februar 2014[1]

Rechtssache C-480/12

Minister van Financiën
gegen
X BV

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Niederlande])

„Zollkodex der Gemeinschaft — Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 — Anwendungsbereich der Art. 203 und 204 Abs. 1 Buchst. a — Externes Versandverfahren — Entstehung der Zollschuld wegen Nichterfüllung einer Pflicht — Verspätete Gestellung bei der Bestimmungsstelle — Durchführungsverordnung — Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 — Art. 859 — Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 1 — Begriff der Einfuhr in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie — Verlassen des betreffenden Zollverfahrens — Verbindung zwischen der Entstehung der Zollschuld und der Entstehung der Mehrwertsteuerschuld — Begriff des steuerbaren Umsatzes“

I – Einleitung

1. Das externe gemeinschaftliche Versandverfahren, das in der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92[2] und ihrer Durchführungsverordnung[3] geregelt wird, ist ein Zollverfahren, das sehr strengen Bedingungen unterliegt. Es findet auf Nichtgemeinschaftswaren Anwendung, die im Hinblick auf ihre Wiederausfuhr in ein Drittland zwischen zwei innerhalb des Zollgebiets der Europäischen Union gelegenen Orten befördert werden. Im Laufe des Versandverfahrens sind weder Zölle noch Mehrwertsteuern noch Verbrauchsteuern auf die Waren zu zahlen.

2. In der vorliegenden Rechtssache möchte der Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) mit seiner ersten Frage vom Gerichtshof wissen, welche Rechtsfolgen sich aus Unregelmäßigkeiten im Laufe eines externen Versandverfahrens wie einer verspäteten Gestellung der Ware[4] bei der Bestimmungsstelle hinsichtlich der Entstehung der Zollschuld nach dem Zollkodex, insbesondere seinen Art. 203 (betreffend die Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung) und 204 (betreffend

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Verordnung 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). Der Zollkodex wurde 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) aufgehoben, von der einige Bestimmungen seit dem 24. Juni 2008 gelten, während die übrigen seit dem 24. Juni 2013 gelten. Für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens bleiben zeitlich gesehen die Vorschriften des Zollkodex maßgebend.

3 — Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 (ABl. L 253, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 2286/2003 der Kommission vom 18. Dezember 2003 (ABl. L 343, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung).

4 — Im Ausgangsverfahren handelt es sich bei der fraglichen Ware um einen Dieselmotor, der in die Union verbracht worden war und, nachdem er in ein Schiff eingebaut worden war, wieder ausgeführt wurde.

die Nichtbeachtung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Zollverfahrens), ergeben. Ich möchte vorab feststellen, dass Art. 859 der Durchführungsverordnung bestimmte „entschuldbare" Umstände vorsieht, unter denen eine Verfehlung nach Art. 204 Zollkodex, die keine Entziehung im Sinne von Art. 203 des Zollkodex ist, nicht zum Entstehen einer Zollschuld führt.

3. Für den Fall, dass Art. 204 des Zollkodex anwendbar ist, fragt das vorlegende Gericht mit seiner zweiten Frage nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG[5], insbesondere nach dem Zusammenhang zwischen Zollschuld und dem Entstehen der Mehrwertsteuerschuld, und zwar konkret, ob unter Umständen wie denjenigen des Ausgangsverfahrens Mehrwertsteuer auf die Einfuhr zu zahlen ist, wenn eine Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex wegen Überschreitens der Gestellungsfrist entstanden ist.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Unionsrecht*

1. Externes Versandverfahren

4. Die Art. 91, 92 und 96 des Zollkodex bestimmen die Definition und den Zweck des externen Versandverfahrens sowie die Verpflichtungen des Hauptverpflichteten, der Inhaber des Verfahrens ist.

5. Art. 356 der Durchführungsverordnung betrifft die Frist, in der die Waren der Bestimmungsstelle zu gestellen sind. Sein Abs. 3 betrifft die verspätete Gestellung und sieht Folgendes vor:

„Werden Waren der Bestimmungsstelle erst nach Ablauf der von der Abgangsstelle gesetzten Frist gestellt, so gilt diese Frist als gewahrt, sofern gegenüber der Bestimmungsstelle glaubhaft gemacht wird, dass die Nichteinhaltung auf vom Beförderer oder Hauptverpflichteten nicht zu vertretende Umstände zurückzuführen ist."

2. Die Entstehung der Zollschuld

6. Die Zollschuld entsteht gemäß Art. 203 des Zollkodex, wenn die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden. Dagegen entsteht eine Zollschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex, wenn eine der Pflichten, die sich aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens ergeben, in das die Waren übergeführt worden sind, nicht erfüllt sind.

7. Art. 859 der Durchführungsverordnung ergänzt diesen Art. 204, indem er die Verfehlungen definiert, die als Verfehlungen gelten, die sich im Sinne von Art. 204 des Zollkodex auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben. Dies setzt insoweit voraus, dass es sich bei den Verfehlungen nicht um einen Versuch handelt, die Ware der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, dass keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt und dass alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen. Art. 859 Nr. 2 ist wie folgt formuliert:

„…

5 — Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem (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). Diese Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) aufgehoben. Für das Ausgangsverfahren bleibt jedoch in Anbetracht des Zeitpunkts der Ereignisse des Ausgangsverfahrens die Sechste Richtlinie maßgeblich.

2.

im Fall von in ein Versandverfahren überführten Waren, die Nichteinhaltung einer der aus der Inanspruchnahme des Verfahrens erwachsenen Verpflichtungen, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) Die in das Verfahren überführten Waren sind der Bestimmungsstelle tatsächlich unverändert gestellt worden;

b) die Bestimmungsstelle hat festgestellt, dass diese Waren nach Beendigung des Versandverfahrens eine zollrechtliche Bestimmung erhalten haben oder sich in der vorübergehenden Verwahrung befinden, und

c) die gemäß Artikel 356 festgelegte Frist wurde zwar überschritten und Artikel 356 Absatz 3 findet keine Anwendung, aber die Waren wurden der Bestimmungsstelle dennoch innerhalb eines vertretbaren Zeitraums gestellt".

8. Nach Art. 860 der Durchführungsverordnung „[betrachten] die Zollbehörden … eine Zollschuld als im Sinne des Artikels 204 Absatz 1 des Zollkodex entstanden, es sei denn, der vermutliche Zollschuldner weist nach, dass die Voraussetzungen des Artikels 859 erfüllt sind".

3. Die Mehrwertsteuer

9. Nach Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegt u. a. die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.

10. 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. 9 und 10 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft erfüllt …, in die Gemeinschaft verbracht wird"[6]. Nach Art. 7 Abs. 2 erfolgt die Einfuhr eines Gegenstands in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, zu dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.

11. Art. 7 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie lautet:

„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.

Unterliegt ein Gegenstand im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b) vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 33a Absatz 1 Buchstabe b) oder c), so erfolgt die Einfuhr in den Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt."

12. Nach Art. 10 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch 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 Art. 7 Abs. 3 dieser Richtlinie, so treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesen Regelungen nicht mehr unterliegen.

6 — Die Art. 9 und 10 des EWG-Vertrags wurden erst zu den Art. 23 EG und 24 EG, dann zu den Art. 28 AEUV und 29 AEUV.

13. Art. 16 der Sechsten Richtlinie bestimmt die Bedingungen und Modalitäten, nach denen die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, besondere Steuerbefreiungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr vorzusehen.

B – *Niederländisches Recht*

14. Art. 1 Buchst. d des Gesetzes über die Umsatzsteuer (Wet op de omzetbelasting) vom 28. Juni 1968 in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung [7] sieht vor, dass eine „Umsatzsteuer" genannte Steuer auf die Einfuhr von Waren erhoben wird.

15. Nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. c des genannten Gesetzes wird unter „Einfuhr von Waren" die Beendigung eines Zollverfahrens in den Niederlanden oder der Umstand, dass Waren ein Zollverfahren in den Niederlanden verlassen, verstanden. Gemäß Abs. 3 des genannten Artikels stellt das Verbringen von Waren im Sinne von Abs. 1 Buchst. a und b, die sich in einem Zollverfahren befinden oder die nach ihrem Verbringen in die Niederlande in ein Zollverfahren überführt werden, keine Einfuhr dar. Es wird auch nicht als einer Einfuhr gleichgestellt angesehen, wenn ein Zollverfahren in den Niederlanden endet und ein weiteres Zollverfahren sich anschließt.

III – Ausgangsverfahren, Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof

16. Am 26. Oktober 2005 meldete die X BV (im Folgenden: X) einen Dieselmotor (im Folgenden: Motor) mittels elektronischer Zollanmeldung zum Zollverfahren des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens an [8]. Die D BV (im Folgenden: D) wurde in der Anmeldung als Empfängerin des Motors bezeichnet. Die Frist für die Gestellung des Motors bei der Bestimmungsstelle wurde auf den 28. Oktober 2005 festgesetzt.

17. Ein Vertreter von D gestellte den Motor am 14. November 2005 [9], d. h. 17 Tage nach Ablauf der Frist, der genannten Zollstelle. Im Namen von D gab er eine Anmeldung auf Überführung des Motors in ein anderes Zollverfahren, nämlich das der aktiven Veredelung, ab. Der Grund für die Überschreitung der Gestellungsfrist ist nicht bekannt [10].

18. Die Bestimmungsstelle stellte fest, dass das Zollverfahren des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens nicht ordnungsgemäß beendet worden war. Der Inspecteur, der die zuständige Zollbehörde der Abgangsstelle ist, teilte daraufhin X mit, dass diese Behörde weder den Rückschein noch die erforderliche elektronische Rückmeldung der Anmeldung zu diesem Verfahren erhalten habe. Er gab X Gelegenheit, den Nachweis zu erbringen, dass das Zollverfahren in der Zwischenzeit ordnungsgemäß beendet worden war. X trug keine neuen Umstände zur Aufklärung vor.

19. Der Inspecteur kam zu dem Schluss, dass der Motor nicht gemäß den gesetzlichen Bestimmungen der Bestimmungsstelle gestellt und deshalb im Sinne von Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex der zollamtlichen Überwachung entzogen worden sei. Auf dieser Grundlage forderte er von X Zölle und Umsatzsteuer für den Motor nach. Er lehnte den von X gestellten Erstattungsantrag ab. Er hielt diese Entscheidung aufrecht, nachdem bei ihm ein Einspruch gegen sie eingelegt worden war.

7 — *Staatsblad* 1968, Nr. 329.

8 — Laut Vorlageentscheidung ist X zugelassener Versender im Sinne von Art. 398 der Durchführungsverordnung; deshalb war es ihr erlaubt, eine elektronische Anmeldung abzugeben.

9 — Laut Vorlageentscheidung ist D kein zugelassener Empfänger im Sinne von Art. 406 Abs. 1 der Durchführungsverordnung. Somit ist D nach dieser Vorschrift nicht von der Pflicht befreit, die Ware bei der Bestimmungsstelle zu gestellen und ihr die Exemplare Nrn. 4 und 5 der Versandanmeldung vorzulegen.

10 — Es ist zu ergänzen, dass nach den Angaben von X das Unternehmen Z den Motor erhalten und in ein Schiff eingebaut hat, was dem von den Beteiligten verfolgten Zweck entspreche. Am 19. Januar 2006 gab X eine Anmeldung zur Wiederausfuhr ab, und das mit dem Motor ausgerüstete Schiff verließ die Union über Antwerpen (Belgien).

20. X erhob gegen die Entscheidung des Inspecteur Klage bei der Rechtbank te Haarlem. Diese entschied, dass die bloße Fristüberschreitung nicht zur Anwendbarkeit von Art. 203 des Zollkodex führen könne, und sah – gestützt auf Art. 204 des Zollkodex – die in Art. 859 der Durchführungsverordnung vorgesehenen Bedingungen als erfüllt an. Somit erklärte sie die Klage für begründet und forderte den Inspecteur auf, die Zölle und die Umsatzsteuer, die entrichtet worden waren, zu erstatten. Der Inspecteur legte daraufhin beim Gerechtshof te Amsterdam ohne Erfolg Berufung gegen dieses Urteil ein. Schließlich legte der Finanzminister ein Rechtsmittel beim Hoge Raad der Nederlanden ein, der am 12. Oktober 2012 entschied, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. a) Sind die Art. 203 und 204 des Zollkodex in Verbindung mit Art. 859 (insbesondere Nr. 2 Buchst. c) der Durchführungsverordnung dahin auszulegen, dass das (bloße) Überschreiten der gemäß Art. 356 Abs. 1 der Durchführungsverordnung festgelegten Versandfrist nicht zu einer Zollschuld wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 des Zollkodex führt, sondern zu einer Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex?

   b) Ist für eine Bejahung von Frage 1 Buchst. a erforderlich, dass die Betroffenen den Zollbehörden gegenüber Angaben zu den Gründen der Fristüberschreitung machen oder ihnen gegenüber wenigstens erklären, wo sich die Waren in dem Zeitraum zwischen dem gemäß Art. 356 der Durchführungsverordnung festgelegten Fristende und dem Zeitpunkt der tatsächlichen Gestellung bei der Bestimmungszollstelle befunden haben?

2. Ist die Sechste Richtlinie, insbesondere ihr Art. 7, dahin auszulegen, dass Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn eine Zollschuld ausschließlich nach Art. 204 des Zollkodex entsteht?

21. Schriftliche Erklärungen haben X, die niederländische und die tschechische Regierung (die ihre Erklärungen auf die erste Frage beschränkt hat), die griechische Regierung sowie die Europäische Kommission abgegeben. In der mündlichen Verhandlung vom 6. November 2013 waren die niederländische Regierung und die Kommission vertreten.

IV – Würdigung

A – *Die Vorschrift, die die Entstehung der Zollschuld im Fall der Überschreitung der für das externe Versandverfahren geltenden Frist regelt*

1. Vorbemerkungen

22. Mit dem ersten Teil der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob das Überschreiten der im Rahmen des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens für den Versand geltenden Frist zu einer Zollschuld nach Art. 203 oder nach Art. 204 des Zollkodex führt.

23. Nach Ansicht der niederländischen Regierung entsteht eine Einfuhrzollschuld nach Art. 203 des Zollkodex wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung, wenn eine Ware, die in das Zollverfahren des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens überführt worden ist, nicht innerhalb der Frist für den Versand der Bestimmungszollstelle gestellt wird, es sei denn, der Hauptverpflichtete weist gemäß Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung nach, dass die Nichteinhaltung der Frist weder ihm selbst noch dem Beförderer zuzurechnen ist. Die niederländische Regierung ist somit der Meinung, Art. 204 des Zollkodex komme nicht in Betracht.

24. Dagegen ist nach Ansicht der anderen Verfahrensbeteiligten Art. 204 des Zollkodex anwendbar. Die Kommission führt aus, im Fall von Nichtgemeinschaftswaren führe die Nichteinhaltung der Pflicht, diese der Bestimmungsstelle innerhalb der vorgesehenen Frist zu gestellen, zum Entstehen einer Zollschuld für diese Waren auf der Grundlage von Art. 204 des Zollkodex, es sei denn, diese Verfehlung habe sich in Anwendung der in Art. 859 Nr. 2 Buchst. a der Durchführungsverordnung genannten Voraussetzungen „auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt“. Die tschechische Regierung fügt hinzu, Art. 203 des Zollkodex sei dennoch anwendbar, sofern weitere Umstände festgestellt würden, die bewiesen, dass die Ware auf eine Art und Weise behandelt worden sei, die die Durchführung geeigneter Kontrollen durch die Bestimmungszollstelle verhindere.

25. Aus den Gründen, die ich darlegen werde, bin ich der Meinung, dass im vorliegenden Fall Art. 204 des Zollkodex anzuwenden ist.

26. Ich erinnere zunächst daran, dass eine Einfuhrzollschuld entweder als Folge einer korrekten Anwendung der Modalitäten des betreffenden Zollverfahrens oder als Folge einer Unregelmäßigkeit entstehen kann. Die vorliegende Rechtssache fällt unter die zweite Hypothese. Das Zollrecht der Union basiert nämlich auf dem impliziten Grundsatz, dass das Verbringen von Waren in das Zollgebiet der Union außer im Fall eines Nichterhebungsverfahrens eine objektive Pflicht entstehen lässt, Zölle zu entrichten. Somit kann eine Zollschuld die Folge sowohl einer rechtmäßigen als auch einer unrechtmäßigen Einfuhr sein, soweit die Waren nicht vorübergehend oder endgültig von den Abgaben befreit sind [11].

27. Wie der Gerichtshof jedoch im Urteil Döhler Neuenkirchen [12] festgestellt hat, „hat die Entstehung einer Zollschuld … keinen Sanktionscharakter, sondern ist als Folge davon anzusehen, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Vorteils, der sich aus der Anwendung des aktiven Veredelungsverkehrs nach dem Nichterhebungsverfahren ergibt, nicht erfüllt sind. Dieses Verfahren bedeutet nämlich die Gewährung eines bedingten Vorteils, der nicht gewährt werden kann, wenn die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt sind, was zur Unanwendbarkeit der Aussetzung führt und infolgedessen die Erhebung von Zöllen rechtfertigt.“ Sowohl das externe Versandverfahren als auch das Verfahren der aktiven Veredelung sind Nichterhebungsverfahren, die eine ausnahmsweise zur Anwendung kommende Maßnahme darstellen, die den Ablauf bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten vereinfachen soll [13].

2. Das externe Versandverfahren: drei Fallgruppen

28. Im Rahmen des externen Versandverfahrens können drei Fallgruppen vorkommen, die hier zu erörtern sind. Vor diesem Hintergrund kann die Bedeutung der ersten Frage des vorlegenden Gerichts besser eingeschätzt werden.

29. Eine erste zu erörternde Fallgruppe ist diejenige, in der das externe Versandverfahren in vollkommener Übereinstimmung mit dem Unionsrecht verläuft, insbesondere wenn die Ware der Bestimmungsstelle innerhalb der festgelegten Frist gestellt wird. Das externe Versandverfahren wird beendet, und das Verfahren wird anschließend erledigt. In diesem Fall entsteht keine Zollschuld.

11 — Zum Zusammenwirken der Art. 203 und 204 des Zollkodex vgl. die Nrn. 75 und 76 der Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache, in der das Urteil vom 3. März 2005, Papismedov u. a. (C-195/03, Slg. 2005, I-1667), ergangen ist.

12 — Urteil vom 6. September 2012 (C-262/10, Rn. 43).

13 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Döhler Neuenkirchen (Rn. 40).

30. Eine zweite Fallgruppe ist diejenige, in der das externe Versandverfahren, abgesehen von der Tatsache, dass die Ware der Bestimmungsstelle nicht fristgerecht gestellt wird, korrekt verläuft. Nach Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung „gilt diese Frist [dennoch] als gewahrt, sofern gegenüber der Bestimmungsstelle glaubhaft gemacht wird, dass die Nichteinhaltung auf vom Beförderer oder Hauptverpflichteten *nicht zu vertretende* Umstände zurückzuführen ist“ [14]. In diesem Fall wird das externe Versandverfahren normal beendet, das Verfahren wird anschließend erledigt, und es entsteht auch keine Zollschuld.

31. Eine dritte Fallgruppe ist diejenige, in der die Frist, die für das externe Versandverfahren festgelegt wurde, nicht eingehalten wird, ohne dass der Bestimmungsstelle eine hinreichende Erklärung gegeben wird. Mit anderen Worten, die Nichtbeachtung der Frist ist vom Beförderer oder vom Hauptverpflichteten zu vertreten. In einem solchen Fall wurden die Bedingungen für die Durchführung des externen Versandverfahrens somit nicht beachtet, und Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung kann nicht geltend gemacht werden, so dass das externe Versandverfahren nicht normal beendet wurde und das Verfahren nicht erledigt werden kann.

32. Hinsichtlich der zweiten Fallgruppe werden in Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung gewisse Bedingungen festgelegt. Erstens ist es klar, dass der Hauptverpflichtete [15] letztendlich verantwortlich ist, gegebenenfalls die erforderlichen Erklärungen zu liefern. Zweitens muss auf jeden Fall die Nichtbeachtung der Frist für die Gestellung der Waren bei der Bestimmungsstelle auf „vom Beförderer oder Hauptverpflichteten nicht zu vertretende“ Umstände zurückzuführen sein, d. h., es muss sich um Ereignisse handeln, die nicht im Einflussbereich des Beförderers oder des Hauptverpflichteten liegen.

33. Das von der Kommission erstellte Handbuch Versandverfahren enthält nützliche Beispiele zu den Nachweisen [16]. Alle diese Beispiele betreffen Situationen, die punktuell und normalerweise von kurzer Dauer sind. In den meisten Fällen handelt es sich um Stunden oder einige Tage. Im Ausgangsverfahren ist es Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung anzuwenden ist, aber in Anbetracht der Dauer der Fristüberschreitung und wenn erwiesen ist, dass keine hinreichende Erklärung abgegeben wurde, muss meines Erachtens die Anwendung dieses Artikels ausgeschlossen werden [17].

34. Bei der dritten Fallgruppe stellt sich die Frage, ob „eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware … aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben“, wodurch eine Einfuhrzollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex entsteht, oder ob Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex anzuwenden ist, der den Fall betrifft, dass „eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird“.

14 — Hervorhebung nur hier.

15 — Der Hauptverpflichtete ist oft ein Frachtspediteur oder Zollspediteur, und er ist für die ordnungsgemäße Durchführung des Verfahrens und die Entrichtung aller Zölle, die unter Umständen aufgrund einer anlässlich des Verfahrens begangenen Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit fällig werden, verantwortlich.

16 — Nach diesem Handbuch können die folgenden Dokumente als Nachweise vorgelegt werden, um Umstände zu bescheinigen, die unter Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung fallen: Bescheinigung der Polizei (in Bezug auf einen Unfall, Diebstahl etc.); Bescheinigung eines Gesundheitsdienstes (in Bezug auf medizinische Versorgung und Betreuung etc.); Bescheinigung eines Kraftfahrzeug-Pannendienstes (in Bezug auf eine Kraftfahrzeugreparatur); jeglicher Nachweis für eine Verzögerung infolge eines Streiks oder anderer unvorhergesehener Umstände. Vgl. Handbuch Versandverfahren, konsolidierte Fassung von 2010, Teil IV Kapitel 4 Nr. 5, „Gestellung nach Fristablauf“ (das Handbuch ist auf der folgenden Internetseite abrufbar: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm [deutsche Fassung von 2004: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/procedural_aspects/transit/common_community/transit_manual_de.pdf]).

17 — Außerdem muss gemäß diesem Handbuch „[b]ei Ereignissen während der Beförderung … der Beförderer unverzüglich die nächstgelegene zuständige Zollstelle unterrichten“ (vgl. Handbuch Versandverfahren, Teil IV Kapitel 3 Nr. 3.1, „Förmlichkeiten bei Ereignissen während der Beförderung“).

3. Zum Zusammenhang zwischen den Art. 203 und 204 des Zollkodex

35. Die erste Vorlagefrage wirft im Kern die Frage nach der Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Art. 203 und 204 des Zollkodex auf, um die Rechtsgrundlage der Zollschuld im vorliegenden Fall zu ermitteln. Die niederländische Regierung trägt vor, es stelle eine Entziehung dar, wenn während 17 Tagen nicht bekannt sei, wo sich die Ware befinde, so dass Art. 203 des Zollkodex anzuwenden sei.

36. Auf den ersten Blick ist es nicht einfach, die Anwendungsbereiche dieser beiden Artikel abzugrenzen. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs hat einen entscheidenden Beitrag geleistet [18]. Der Gerichtshof hat nämlich betont, dass die Art. 203 und 204 des Zollkodex verschiedene Anwendungsbereiche haben, da der erstgenannte Artikel die Handlungen betrifft, die dazu führen, dass die Ware der zollamtlichen Überwachung „entzogen" wird, während sich der zweitgenannte auf „Pflichtverletzungen und die Nichterfüllung von Voraussetzungen" im Zusammenhang mit den verschiedenen Zollverfahren bezieht [19].

37. Um entscheiden zu können, welcher dieser beiden Artikel die Grundlage für die Entstehung einer Einfuhrzollschuld ist, ist daher in erster Linie zu untersuchen, ob die betreffenden Handlungen eine Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex darstellen. Nur wenn dies zu verneinen ist, kann eine Anwendung von Art. 204 des Zollkodex in Betracht kommen [20].

38. Im Einzelnen ist zum Begriff des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex zu bemerken, dass dieser Begriff nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs so zu verstehen ist, dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasst, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der vom Zollrecht vorgesehenen Prüfungen gehindert wird [21].

39. In den Urteilen des Gerichtshofs, die den Begriff der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung auslegen, ist der Diebstahl von Waren, die zu einem Nichterhebungsverfahren wie dem Zolllager, dem Versand oder der vorübergehenden Verwahrung angemeldet wurden, eine ziemlich wichtige Kategorie [22]. In einem solchen Fall scheint der Gerichtshof von dem Postulat auszugehen, dass die Ware wegen des Diebstahls in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt [23]. Die Zollschuld entsteht somit wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Art. 203 des Zollkodex.

40. Die Entziehung, die gesetzlich nicht definiert ist, ist ein weiter Begriff. So hat der Gerichtshof seine Anwendbarkeit auch in anderen Fällen, wie der unberechtigten Entnahme aus einem Zolllager, der unrichtigen Bezeichnung in einer Anmeldung oder auch, im Rahmen des externen Versandverfahrens, des Umstands, dass die Ware der Bestimmungsstelle überhaupt nicht gestellt wurde, bestätigt [24].

18 — Siehe Fn. 11 der vorliegenden Schlussanträge. In der Verordnung Nr. 450/2008 scheint die Unterscheidung zwischen den Art. 203 und 204 des Zollkodex aus Vereinfachungsgründen aufgehoben worden zu sein, denn die entsprechenden Vorschriften befinden sich nunmehr in einem einzigen Artikel, nämlich Art. 46 der genannten Verordnung. Außerdem wird im neuen Art. 46 anstelle der Begriffe „entzogen" oder „nicht erfüllt" in den Art. 203 und 204 des Zollkodex nur der Begriff „nicht erfüllt" verwendet.

19 — Vgl. Urteil vom 11. Juli 2013, Harry Winston (C-273/12, Rn. 27).

20 — Vgl. Urteile vom 12. Februar 2004, Hamann International (C-337/01, Slg. 2004, I-1791, Rn. 30), und Harry Winston (Rn. 28).

21 — Vgl. Urteile vom 11. Juli 2002, Liberexim (C-371/99, Slg. 2002, I-6227, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 29. April 2004, British American Tobacco (C-222/01, Slg. 2004, I-4683, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 20. Januar 2005, Honeywell Aerospace (C-300/03, Slg. 2005, I-689, Rn. 19), und Harry Winston (Rn. 29).

22 — Betreffend Art. 203 des Zollkodex und die Fälle des Verschwindens von Waren (einschließlich Diebstahl) vgl. Urteile vom 1. Februar 2001, D. Wandel (C-66/99, Slg. 2001, I-873, Rn. 46 bis 48 und 50), Honeywell Aerospace (Rn. 12 und 18 bis 20), vom 15. September 2005, United Antwerp Maritime Agencies und Seaport Terminals (C-140/04, Slg. 2005, I-8245, Rn. 15), und Harry Winston (Rn. 14 und 30).

23 — Vgl. Urteile vom 5. Oktober 1983, Esercizio Magazzini Generali und Mellina Agosta (186/82 und 187/82, Slg. 1983, 2951), United Antwerp Maritime Agencies und Seaport Terminals (Rn. 31) und Harry Winston (Rn. 31).

24 — Vgl. die in Fn. 22 der vorliegenden Schlussanträge angeführte Rechtsprechung.

41. Es ist anzumerken, dass der Gerichtshof, wenn ich mich nicht irre, keinen Fall zu entscheiden hatte, in dem im Rahmen eines externen Versandverfahrens die Überschreitung der Frist für die Gestellung bei der Bestimmungsstelle – sofern diese Gestellung dennoch stattgefunden hat – für sich allein die Anwendung von Art. 203 des Zollkodex zur Folge gehabt hätte.

42. Wie ich soeben ausgeführt habe, wird der Begriff der Entziehung gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs sehr weit ausgelegt [25]. Somit ist in dem Fall, in dem über einen Zeitraum von mehr als zwei Wochen nicht bekannt ist, wo sich die Ware, die in ein externes Versandverfahren überführt wurde, befindet, die Unmöglichkeit des Zugriffs nur „vorübergehender Natur".

43. Meines Erachtens rechtfertigt jedoch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die angenommene Eingliederung der eingeführten Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union die Anwendung von Art. 203 des Zollkodex, insbesondere im Fall des Verschwindens der Ware durch Diebstahl oder der Nichtbeachtung materieller Zollregeln mit der Folge der Gefahr einer Eingliederung. Es handelt sich also um Fälle, die sich von denjenigen, die in Art. 204 des Zollkodex und Art. 859 der Durchführungsverordnung ausdrücklich vorgesehen sind, unterscheiden.

44. Zudem ist es für das externe Versandverfahren nicht erforderlich, dass den Zollbehörden oder dem Hauptverpflichteten bekannt ist, wo sich die Ware während des Transports genau befindet. Dies ergibt sich implizit aus dem Wortlaut von Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung. Erforderlich ist, dass die Ware zum festgesetzten Zeitpunkt bei der Bestimmungsstelle gestellt wird und die Verschlüsse unversehrt sind. Außerdem muss der Hauptverpflichtete oder der Beförderer in der Lage sein, gegebenenfalls mit der Person, die den Transport durchführt, wie dem Lkw-Fahrer, zu kommunizieren. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung kann somit nicht in einer Art und Weise ausgelegt werden, die mit der tatsächlichen Praxis des externen Versandverfahrens nicht vereinbar ist.

45. Somit erscheint es angebracht, in dem Fall, in dem die Ware der Bestimmungsstelle verspätet gestellt wird, Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex anzuwenden. Die verspätete Gestellung ist nämlich ein Beispiel dafür, dass „eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus … der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben", was ein Anwendungsfall dieses Artikels ist. Dieser Standpunkt wird durch den Umstand untermauert, dass die verspätete Gestellung ein Grund ist, den Art. 859 der Durchführungsverordnung ausdrücklich nennt. Nach diesem Artikel kann eine solche verspätete Gestellung entschuldigt werden, sofern die darin genannten engen Voraussetzungen beachtet werden.

46. Insoweit ist festzustellen, dass die Überschreitung der Frist in Art. 859 der Durchführungsverordnung, der nur für die in Art. 204 des Zollkodex genannten Fälle gilt, ausdrücklich vorgesehen ist, weshalb diese vom Gesetzgeber vorgesehene Bestimmung ins Leere ginge, wenn die Überschreitung der Gestellungsfrist unter den Begriff der Entziehung nach Art. 203 des Zollkodex fiele. Somit ist die Entstehung der Zollschuld in der vorliegenden Rechtssache nach Maßgabe von Art. 204 des Zollkodex zu würdigen.

47. Ich schlage dem Gerichtshof deshalb vor, auf die Frage 1 Buchst. a zu antworten, dass die Art. 203 und 204 des Zollkodex in Verbindung mit Art. 859, insbesondere Nr. 2 Buchst. c, der Durchführungsverordnung dahin auszulegen sind, dass die bloße Überschreitung der gemäß Art. 356 Abs. 1 der Durchführungsverordnung für das Versandverfahren festgesetzten Frist nicht zu einer Zollschuld wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 des Zollkodex führt, sondern zu einer Zollschuld auf der Grundlage von Art. 204 des Zollkodex.

25 — Vgl. die in Fn. 21 der vorliegenden Schlussanträge angeführte Rechtsprechung.

B – *Die Pflicht, Angaben zur Fristüberschreitung zu machen*

48. Mit dem zweiten Teil der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es, um zu dem Ergebnis kommen zu können, dass die Überschreitung der Frist zu einer Entstehung der Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex führt, erforderlich ist, dass die Beteiligten Auskünfte über die Gründe für die Fristüberschreitung oder den Ort, an dem sich die Waren in dem streitigen Zeitraum befanden, erteilen.

49. Die Kommission präzisiert, Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung sei dahin auszulegen, dass die Person, die die Waren nach Ablauf der von der Abgangsstelle festgesetzten Frist der Bestimmungsstelle gestelle, die Gründe für die Nichteinhaltung der Frist gegenüber der Bestimmungsstelle glaubhaft machen müsse.

50. Ganz sicher muss derjenige, der sich auf Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung beruft, glaubhaft machen, dass die Voraussetzungen für ihre Anwendung vorliegen. Andernfalls hätten die Zollbehörden kein rechtliches Interesse daran, über die Bewegungen der Ware genau informiert zu werden, sondern könnten die Entstehung einer Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex feststellen und die Höhe der Zölle, die der Hauptverpflichtete zu entrichten hat, ermitteln.

51. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Frage 1 Buchst. b zu antworten, dass die Beteiligten, um sich auf die Ausnahme nach Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung berufen zu können, den Zollbehörden alle für den Nachweis des Vorliegens der erforderlichen Voraussetzungen geeigneten Angaben machen müssen.

C – *Die Verbindung zwischen einer Zollschuld, die nach Art. 204 des Zollkodex entstanden ist, und der Mehrwertsteuer*

1. Vorbemerkungen

52. Mit der zweiten Vorlagefrage möchte das Gericht im Kern wissen, ob die Mehrwertsteuer auf die Einfuhr geschuldet wird, wenn eine Zollschuld ausschließlich nach Art. 204 des Zollkodex entstanden ist. Das eigentliche wirtschaftliche Interesse besteht darin, dass der Mehrwertsteuersatz oft deutlich höher ist als der anwendbare Zollsatz.

53. In meinen Schlussanträgen in der Rechtssache, in der das Urteil Eurogate Distribution ergangen ist, habe ich die Frage der Verbindung zwischen Zöllen und der Erhebung der Mehrwertsteuer kurz angesprochen [26]. Im Rahmen von Art. 204 des Zollkodex ist es nämlich durchaus möglich, dass eine Zollschuld entsteht, obwohl die in Rede stehenden Waren die Union verlassen haben oder niemals in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind [27].

54. In der vorliegenden Rechtssache ist die niederländische Regierung der Ansicht, dass, falls der Gerichtshof zu dem Ergebnis gelange, dass eine Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex entstanden sei, die Mehrwertsteuer geschuldet werde, da „die Einfuhr“ im Sinne von Art. 204 des Zollkodex, die zum Entstehen der Zollschuld führe, dieselbe sei wie die „Einfuhr eines Gegenstands“ im Sinne von

26 — Vgl. Nr. 45 meiner Schlussanträge in der Rechtssache, in der das Urteil vom 6. September 2012 (C-28/11) ergangen ist.

27 — Ebd. (Rn. 48).

Art. 7 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie. Der Augenblick, in dem die Waren das Zollverfahren verließen, falle mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld zusammen [28]. Derselben Argumentationslinie folgend ist auch die griechische Regierung der Ansicht, dass zwischen der Zollschuld und der Mehrwertsteuer eine Verbindung bestehe [29].

55. Dagegen trägt die Kommission vor, dass, wenn im Ausgangsverfahren die Ungültigerklärung der Anmeldung des betreffenden Motors zur aktiven Veredelung zur Folge habe, dass die Ware nicht mehr dem Verfahren der vorübergehenden Verwahrung unterliege, die Mehrwertsteuer zu entrichten sei, weil der Motor nicht mehr einem der in Art. 16 der Sechsten Richtlinie genannten Verfahren unterliege. Solange die Ware in diesem Verfahren verbleibe, werde unabhängig vom Entstehen einer Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex keine Mehrwertsteuer geschuldet. Die Mehrwertsteuer auf die Einfuhr werde nicht automatisch geschuldet, wenn eine Zollschuld ausschließlich auf der Grundlage von Art. 204 des Zollkodex entstehe.

2. Die Verbindung zwischen Zollschuld und Mehrwertsteuer

56. Zunächst ist die Verbindung zwischen der Zollschuld und der Mehrwertsteuer im Licht der Vorschriften der Sechsten Richtlinie zu würdigen.

57. Ich bemerke vorab, dass die Tatsache, dass eine Zollschuld, die gemäß Art. 204 des Zollkodex entstanden ist, eine „Einfuhrzollschuld“ ist, entgegen dem Vorbringen der niederländischen Regierung nicht bedeutet, dass die Mehrwertsteuer auf die Einfuhr nach der Sechsten Richtlinie geschuldet wird. Der Zollkodex kennt nämlich zwei Arten der Zollschuld, die der Einfuhrabgaben und die der Ausfuhrabgaben [30]. Meines Erachtens dürfte dieser rein terminologische Aspekt keinerlei Einfluss auf die rechtliche Würdigung der möglicherweise bestehenden Verbindung zwischen Art. 204 des Zollkodex sowie den Art. 7 und 10 der Sechsten Richtlinie haben.

58. In seiner ursprünglichen Fassung von 1977 lautete Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388:

„Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, so *können die Mitgliedstaaten den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs mit dem Tatbestand und mit der Entstehung des Anspruchs dieser gemeinschaftlichen Abgaben verknüpfen*“ (Hervorhebung nur hier).

59. Dagegen bestimmt Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388 in der im vorliegenden Fall anwendbaren Fassung, die sich aus der Richtlinie 91/680/EWG [31] ergibt [32]:

„Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, so *treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Tatbestand und der Anspruch dieser gemeinschaftlichen Abgaben entstehen*“ (Hervorhebung nur hier).

28 — Insoweit bezieht sich die niederländische Regierung auf Rn. 44 des Urteils Liberexim.

29 — Die tschechische Regierung äußert sich nicht zu dieser Frage.

30 — Vgl. Art. 4 Nrn. 10 und 11 des Zollkodex.

31 — Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1).

32 — Es ist anzumerken, dass der Inhalt von Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie mit einigen geringfügigen linguistischen Anpassungen in Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 übernommen worden ist.

60. Meines Erachtens wurde die den Mitgliedstaaten in der ursprünglichen Fassung der Sechsten Richtlinie eingeräumte Option durch eine zwingende Vorschrift in der Richtlinie 91/680 ersetzt, selbst wenn die Vorarbeiten insoweit keine Erklärung enthalten. Dies ist ein bedeutender Unterschied, den man bei der Analyse der diesbezüglichen Rechtsprechung bedenken muss [33]. Die Rechtsprechung, die den ursprünglichen Text auslegt, ist nämlich offensichtlich nicht mehr auf Sachverhalte übertragbar, auf die die sich aus der Richtlinie 91/680 ergebende Änderung anwendbar ist, die im vorliegenden Fall gilt [34].

3. Die vorliegende Fallgruppe

61. In der vorliegenden Rechtssache ist der Würdigung zu folgen, die der Gerichtshof in der Rechtssache vorgenommen hat, in der das Urteil Profitube ergangen ist [35].

62. Zunächst ist daran zu erinnern, dass nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie die Einfuhr von Gegenständen sowie Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

63. Als Erstes ist zu prüfen, ob unter Umständen wie denjenigen des Ausgangsverfahrens eine Einfuhr im Sinne von Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie stattgefunden hat.

64. Nach Art. 7 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie liegt eine „Einfuhr eines Gegenstands“ vor, wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Art. 23 EG und 24 EG [36] erfüllt, in die Gemeinschaft verbracht wird. 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.

65. Im vorliegenden Fall wurde die fragliche Ware aus einem Drittland zunächst in ein externes Versandverfahren eines Mitgliedstaats und sodann in den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Nichterhebungsverfahren überführt, bevor sie schließlich wieder ausgeführt wurde.

66. Die Ware unterlag somit vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft an zuerst dem Verfahren des externen Versandverfahrens und dann dem Verfahren der aktiven Veredelung gemäß Art. 7 Abs. 3 Unterabs. 1 und Art. 16 Abs. 1 Teil B Buchst. c der Sechsten Richtlinie. Da die fragliche Ware diesen Verfahren zum Zeitpunkt der Wiederausfuhr weiterhin unterlag, ist sie, obwohl sie tatsächlich in das Gebiet der Union verbracht wurde, nicht so zu betrachten, als sei sie im Sinne des Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie „eingeführt“ worden [37]. Ebenso gilt die Nichtbeachtung einer der Pflichten, die sich aus der Inanspruchnahme des externen Versandverfahrens ergeben, nicht als „Einfuhr“ im Sinne dieser Vorschrift, unbeschadet der Tatsache, dass eine solche Nichtbeachtung zum Entstehen einer Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex führen kann.

33 — Vgl., was die Verknüpfung von Zöllen und Mehrwertsteuer in der ursprünglichen Fassung der Sechsten Richtlinie betrifft, Nrn. 18 und 29 der Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache, in der das Urteil vom 6. Dezember 1990, Witzemann (C-343/89, Slg. 1990, I-4477), ergangen ist.

34 — Insoweit weise ich auf die Feststellung in Rn. 41 des Urteils Harry Winston hin, dass die Sechste Richtlinie die Mitgliedstaaten „ermächtigt“, den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrmehrwertsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs bei Zöllen zu verknüpfen. Es trifft zu, dass die Sechste Richtlinie in ihrer ursprünglichen Fassung zu dieser Verknüpfung ermächtigte, aber seit der Änderung durch die Richtlinie 91/680 wäre es meines Erachtens zutreffender, einen Begriff wie „verpflichtet“ zu benutzen.

35 — Urteil vom 8. November 2012 (C-165/11, Rn. 40 ff.).

36 — Aus Art. 24 EG (jetzt Art. 29 AEUV) ergibt sich, dass „als im freien Verkehr eines Mitgliedstaats befindlich … diejenigen Waren aus dritten Ländern [gelten], für die in dem betreffenden Mitgliedstaat die Einfuhrförmlichkeiten erfüllt sowie die vorgeschriebenen Zölle und Abgaben gleicher Wirkung erhoben und nicht ganz oder teilweise rückvergütet worden sind“.

37 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. Februar 2006, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-305/03, Slg. 2006, I-1213, Rn. 41), und Profitube (Rn. 46).

67. Der Umstand, dass die Ware das Zollverfahren gewechselt hat, lässt sie nicht zu einer eingeführten Ware werden, denn beide Zollverfahren werden von Art. 7 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie erfasst [38].

68. Da somit die fragliche Ware in Zollverfahren nach dem Nichterhebungsverfahren überführt wurde und somit zur Zeit der Ereignisse des Ausgangsverfahrens keine Einfuhr vorlag, unterlag diese Ware nicht der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie.

69. Diese Auslegung steht im Einklang mit der früheren Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Einfuhr und der damit verbundenen Entstehung der Mehrwertsteuerschuld.

70. Ich erinnere daran, das in der Rechtssache Dansk Transport og Logistik [39] keine Mehrwertsteuer geschuldet wurde. In dieser Rechtssache ging es um das Verbringen von Zigaretten in das Zollgebiet der Union; diese Zigaretten wurden jedoch sofort von den Behörden in Verwahrung genommen und dann vernichtet. Die Zigaretten hatten somit keinen Eingang in den Wirtschaftskreislauf der Union gefunden, und es hatte keine Einfuhr im Sinne der Sechsten Richtlinie stattgefunden.

71. Auch in der Rechtssache British American Tobacco und Newman Shipping [40] wurde keine Mehrwertsteuer geschuldet. In dieser Rechtssache ging es allerdings um Waren, die sich bereits in einem Steuerlager befanden. Somit betraf die in dieser Rechtssache vorgelegte Frage nicht Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie, in dem der Begriff der Einfuhr definiert wird, sondern Art. 2 Nr. 1 betreffend Lieferungen gegen Entgelt.

72. Eine andere Fallgruppe wurde in der Rechtssache Harry Winston [41] erörtert, nämlich die einer Einfuhr mit anschließendem Diebstahl in einem Zolllager. In dieser Rechtssache verließen die Waren, die in das Zolllagerverfahren überführt worden waren, dieses Verfahren aufgrund eines Diebstahls. Ein solches Verlassen des Zollverfahrens führt jedoch zum Entstehen der Mehrwertsteuerschuld, weil hier vermutet wird, dass die Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangen.

73. Abschließend werde ich die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden niederländischen Rechtsvorschriften behandeln. Gemäß Art. 18 Abs. 1 des Gesetzes über die Umsatzsteuer vom 28. Juni 1968 ist unter „Einfuhr von Waren“ nicht nur das Verbringen verschiedener Waren aus Drittländern in die Niederlande (vgl. Buchst. a und b) zu verstehen, sondern auch „die Beendigung eines Zollverfahrens in den Niederlanden oder der Fall, dass Waren in den Niederlanden ein Zollverfahren verlassen“ (vgl. Buchst. c). Der Gesetzgeber hat die Liste der Ereignisse, die zu einer Entstehung der Mehrwertsteuer führen, ausdrücklich um die in Buchst. c vorgesehene Fallgruppe ergänzt. Diese Wahl, die nach der ursprünglichen Fassung der Sechsten Richtlinie möglich und nach der Änderung durch die Richtlinie 91/680 zwingend war, steht meines Erachtens im Einklang mit den Erfordernissen der aktuellen Rechtsvorschriften der Union in deren Auslegung durch den Gerichtshof.

74. Ich schlage deshalb dem Gerichtshof vor, auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass die Sechste Richtlinie und insbesondere ihr Art. 7 Abs. 3 Unterabs. 1 dahin auszulegen ist, dass die Mehrwertsteuer auf die Einfuhr nicht geschuldet wird, wenn die Waren das Zollverfahren nicht verlassen, auch wenn eine Zollschuld auf der Grundlage von Art. 204 des Zollkodex wegen der Nichterfüllung einer der Pflichten entstanden ist, die sich aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens ergeben, in das die Waren überführt worden sind.

38 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Profitube (Rn. 47).

39 — Urteil vom 29. April 2010 (C-230/08, Slg. 2010, I-3799).

40 — Urteil vom 14. Juli 2005 (C-435/03, Slg. 2005, I-7077).

41 — A. a. O.

V – Ergebnis

75. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Hoge Raad der Nederlanden wie folgt zu beantworten:

1. Die Art. 203 und 204 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005 geänderten Fassung in Verbindung mit Art. 859 Nr. 2 Buchst. c der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung (EG) Nr. 2286/2003 der Kommission vom 18. Dezember 2003 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass die bloße Überschreitung der gemäß Art. 356 Abs. 1 der Verordnung Nr. 2454/93 festgesetzten Frist für das Versandverfahren nicht zu einer Zollschuld wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 der Verordnung Nr. 2913/92 führt, sondern zu einer Zollschuld auf der Grundlage von Art. 204 dieser Verordnung. Um sich auf die Ausnahme nach Art. 356 Abs. 3 der Verordnung Nr. 2454/93 berufen zu können, müssen die Beteiligten den Zollbehörden alle für den Nachweis des Vorliegens der erforderlichen Voraussetzungen geeigneten Angaben machen.

2. Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 geänderten Fassung und insbesondere ihr Art. 7 Abs. 3 Unterabs. 1 ist dahin auszulegen, dass die Mehrwertsteuer auf die Einfuhr nicht geschuldet wird, wenn die Waren das Zollverfahren nicht verlassen, auch wenn eine Zollschuld auf der Grundlage von Art. 204 der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 648/2005 geänderten Fassung wegen der Nichterfüllung einer der Pflichten entstanden ist, die sich aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens ergeben, in das die Waren überführt worden sind.