

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

17. Juli 2014(*)

„Vorabentscheidungsersuchen ? Mehrwertsteuer ? Sechste Richtlinie 77/388/EWG ? Richtlinie 2006/112/EG ? Befreiung der Einfuhr von Gegenständen, die einer anderen Lagerregelung als der Zolllagerregelung unterliegen sollen ? Pflicht, die Waren physisch in das Lager zu verbringen ? Nichtbeachtung ? Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer, obwohl diese bereits im Reverse-Charge-Verfahren entrichtet wurde“

In der Rechtssache C-272/13

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italien) mit Entscheidung vom 25. Mai 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Mai 2013, in dem Verfahren

Equoland Soc. coop. arl

gegen

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Borg Barthet und der Richter E. Levits und F. Biltgen (Berichterstatter),

Generalanwalt: N. Jääskinen,

Kanzler: L. Carrasco Marco, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 9. April 2014,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Equoland Soc. coop. arl, vertreten durch M. Turci, R. Vianello und D. D’Alauro, avvocati,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- der spanischen Regierung, vertreten durch J. García-Valdecasas Dorrego und L. Banciella Rodríguez-Miñón als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch D. Recchia und C. Soulay 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. 16 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 2006/18/EG des Rates vom 14. Februar 2006 (ABl. L 51, S. 12) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie der Art. 154 und 157 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Equoland Soc. coop. arl (im Folgenden: Equoland) und der Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (im Folgenden: Ufficio) über deren Entscheidung, Equoland aufzugeben, Einfuhrmehrwertsteuer auf nicht physisch in ein Steuerlager verbrachte Waren zu zahlen, obwohl sie diese Steuer bereits im Reverse-Charge-Verfahren entrichtet hatte.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 10 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„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.

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.

In den Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände keiner dieser gemeinschaftlichen Abgaben unterliegen, wenden die Mitgliedstaaten die für Zölle geltenden Vorschriften über den Steuertatbestand und den Steueranspruch an.“

4 Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie in der Fassung ihres Art. 28c (im Folgenden: Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie) bestimmt:

„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:

- A. die Einfuhr von Gegenständen, die einer anderen Lagerregelung als der Zolllagerregelung unterliegen sollen;
- B. die Lieferungen von Gegenständen,
 - a) die zollamtlich erfasst und gegebenenfalls vorläufig verwahrt bleiben sollen,
 - b) die einer Freizonenregelung oder einer Freilagerregelung unterliegen sollen,
 - c) die einer Zolllagerregelung oder einer Regelung für den aktiven Veredelungsverkehr unterliegen sollen,

...

- e) die im Inland einer anderen Lagerregelung als der Zolllagerregelung unterliegen sollen.

Für die Anwendung dieses Artikels gelten als andere als Zolllager

- bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren die als Steuerlager im Sinne von Artikel 4 Buchstabe b) der Richtlinie 92/12/EWG [des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1)] definierten Orte,
- bei anderen als verbrauchsteuerpflichtigen Waren die Orte, die die Mitgliedstaaten als solche definieren. Die Mitgliedstaaten dürfen jedoch keine andere Lagerregelung als die Zolllagerregelung vorsehen, wenn diese Gegenstände zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe bestimmt sind.

...“

5 Art. 17 der Sechsten Richtlinie in der Fassung ihres Art. 28f sieht vor:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

...

- b) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist,

...“

6 Gemäß Art. 4 Buchst. b der Richtlinie 92/12 gilt als Steuerlager „jeder Ort, an dem unter bestimmten, von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem sich das Steuerlager befindet, festgelegten Voraussetzungen verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung vom zugelassenen Lagerinhaber hergestellt, bearbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden“.

7 Das Gesetzesdekret Nr. 331 vom 30. August 1993 zur Angleichung der Bestimmungen über die Besteuerung von Mineralölen, Alkohol, alkoholischen Getränken und Tabakwaren sowie die Mehrwertsteuer an durch EWG-Richtlinien eingeführte Bestimmungen, mit sich daraus ergebenden Änderungen sowie mit Bestimmungen über zugelassene Steuerbeistandszentren, Steuererstattungsverfahren, den Ausschluss der ILOR von den Einkünften der Unternehmen bis zu dem Betrag, der dem direkten Arbeitseinsatz entspricht, die Einführung für 1993 einer außerordentlichen staatlichen Abgabe auf bestimmte Güter und sonstigen steuerlichen Bestimmungen (decreto legge n. 331, del 30 agosto 1993, recante armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei Centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie, GURI Nr. 203 vom 30. August 1993) bestimmt in Art. 50bis Abs. 4:

„Folgende Umsätze werden ohne Entrichtung von Mehrwertsteuer vorgenommen:

...

b) die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von nicht gemeinschaftlichen Gegenständen, die in ein Mehrwertsteuerlager verbracht werden sollen, nach Leistung einer im Verhältnis zur Steuer angemessenen Sicherheit. Zur Sicherheitsleistung nicht verpflichtet sind die nach Art. 14a der Verordnung (EWG) Nr. 2454/1993 ... und die nach Art. 90 des Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale [Zollgesetzbuch] im Dekret Nr. 43 des Präsidenten der Republik vom 23. Januar 1973 befreiten Personen“.

8 Das gesetzesvertretende Dekret Nr. 471 vom 18. Dezember 1997 betreffend die Reform der nicht strafrechtlichen steuerlichen Sanktionen im Bereich der direkten Steuern, der Mehrwertsteuer und der Steuererhebung gemäß Art. 3 Abs. 133 Buchst. q des Gesetzes Nr. 662 vom 23. Dezember 1996 (decreto legislativo n. 471, del 18 dicembre 1997, riguardante la riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge n. 662, del 23 dicembre 1996, supplemento ordinario zur GURI Nr. 5 vom 8. Januar 1998, im Folgenden: decreto legislativo Nr. 471/97) bestimmt in Art. 13:

„1. Wer es ganz oder teilweise unterlässt, innerhalb der vorgesehenen Frist Abschlagszahlungen, periodische Zahlungen, die Ausgleichszahlung oder den sich aus der Erklärung ergebenden Steuersaldo, abzüglich in diesen Fällen des Betrags der periodischen Zahlungen und der Vorauszahlungen, auch wenn sie nicht entrichtet wurden, zu leisten, wird mit einer Verwaltungssanktion belegt, die 30 % jedes nicht geleisteten Betrags entspricht, auch wenn sich infolge der Berichtigung von bei der Überprüfung der jährlichen Erklärung festgestellten materiellen oder Berechnungsfehlern eine höhere Steuer oder ein geringerer abzugsfähiger Überschuss ergibt. Für die Zahlungen, die mit einer Verspätung von nicht mehr als 15 Tagen geleistet werden und Forderungen betreffen, die vollständig durch gesetzlich vorgesehene oder von der Finanzverwaltung anerkannte Formen dinglicher oder persönlicher Sicherheit garantiert werden, wird die Sanktion nach Satz 1 über das in Art. 13 Abs. 1 Buchst. a des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 472 vom 18. Dezember 1997 Vorgesehene hinaus um einen Betrag gekürzt, der einem Fünfzehntel für jeden Tag der Verspätung entspricht. Dieselbe Sanktion gilt in den Fällen der Berechnung der erhöhten Steuer nach Art. 36-bis und 36-ter des Dekrets Nr. 600 des Präsidenten der Republik vom 29. September 1973 und Art. 54-bis des Dekrets Nr. 633 des Präsidenten der Republik vom 26. Oktober 1972.

2. Außer in den Fällen von in das Abgabenregister eingetragenen Steuern gilt die Sanktion des Abs. 1 auch in allen Fällen der Nichtzahlung einer Steuer oder eines Teils davon innerhalb der vorgesehenen Frist.

3. Die im vorliegenden Artikel vorgesehenen Sanktionen sind nicht anwendbar, wenn die Zahlungen rechtzeitig bei einem anderen als dem zuständigen Amt oder Konzessionär vorgenommen worden sind.“

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefragen

9 Auf der Grundlage der Vorlageentscheidung und der von Equoland, der italienischen und der spanischen Regierung sowie von der Europäischen Kommission eingereichten Erklärungen lässt sich der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens wie folgt zusammenfassen.

10 Im Juni 2006 führte Equoland über das Ufficio eine Partie Waren aus einem Drittland ein. Auf der Zollanmeldung war angegeben, dass die Waren mehrwertsteuerlich für das Steuerlager bestimmt waren. Daher wurde zum Zeitpunkt dieses Umsatzes keine Einfuhrmehrwertsteuer verlangt.

11 Am auf die Einfuhr folgenden Tag trug der Verwalter des Lagers, für das die Waren bestimmt waren, diese in das Lagerregister ein. Es stellte sich allerdings heraus, dass die Waren nie physisch im Lager eingelagert wurden, sondern nur virtuell, d. h. durch ihre Eintragung in das Register, dorthin verbracht wurden. Die Waren wurden also umgehend der Regelung des Steuerlagers entzogen, und die Mehrwertsteuer wurde von Equoland im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens entrichtet.

12 Da das Ufficio der Auffassung war, dass die notwendigen Voraussetzungen für den Aufschub der Zahlung der Mehrwertsteuer nicht erfüllt gewesen seien, da die Waren nicht physisch in das Steuerlager verbracht worden seien, stellte es fest, dass Equoland die geschuldete Mehrwertsteuer nicht beglichen habe, und verlangte gemäß Art. 13 des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 471/97 die Zahlung der um eine Sanktion in Höhe von 30 % erhöhten Einfuhrmehrwertsteuer.

13 Equoland erhob gegen diesen Bescheid Klage bei der Commissione tributaria provinciale di Livorno und machte dabei geltend, dass sie ihre Situation im Hinblick auf die

Einfuhrmehrwertsteuer im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens bereinigt habe, indem sie die Mehrwertsteuer an die Agenzia delle Entrate statt an das Ufficio gezahlt habe. Folglich könne Art. 13 des gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 471/97 auf einen Fall wie den des Ausgangsverfahrens keine Anwendung finden.

14 Da ihre Klage abgewiesen wurde, legte Equoland bei der Commissione tributaria regionale per la Toscana Berufung ein und wiederholte ihren Standpunkt, wonach der Berichtigungsbescheid allein darauf gestützt sei, dass die eingeführten Waren nicht „physisch“ in das Steuerlager verbracht worden seien. Dabei sei aber keine Mehrwertsteuer hinterzogen worden, da bei der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr eine Selbstfakturierung des Erwerbs der eingeführten Waren vorgenommen worden sei und die so berichtigte Mehrwertsteuer gezahlt worden sei. Außerdem sei die „virtuelle“ Verbringung von Waren in ein Steuerlager in mehreren Mitgliedstaaten legal.

15 Das Ufficio trägt zunächst vor, dass eine Anwendung der Vorschriften über Mehrwertsteuerlager, die die Verpflichtung, die Steuer zum Zeitpunkt der Einfuhr zu begleichen, aussetze und es gestatte, sie erst im Zeitpunkt der periodischen Erklärung zu berechnen, notwendig voraussetze, dass die eingeführten Waren „physisch“ in ein solches Lager verbracht würden. Die nationalen Bestimmungen seien nämlich eindeutig und verlangten die „physische“ Verbringung dieser Waren in das Lager, da der Aufschub der Erhebung der Mehrwertsteuer nur durch die Präsenz der Waren in einem ordnungsgemäß zugelassenen Steuerlager garantiert sei.

16 Ferner könne der Grundsatz der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer, der nur die wirtschaftlichen Auswirkungen dieser Steuer auf die Verbraucher betreffe, nicht dafür angeführt werden, dass die Pflicht zur Entrichtung der Steuer bei Eintreten des Steuertatbestands nicht erfüllt werde. Im vorliegenden Fall sei der Entstehungstatbestand jedoch die Einfuhr des Gegenstands.

17 Schließlich müsse die Einfuhrmehrwertsteuer, da sie an das Überschreiten der Grenze anknüpfe, von der Zollverwaltung – im vorliegenden Fall vom Ufficio – berechnet und eingezogen werden, was im Übrigen eine schnellstmögliche Zahlung des der Europäischen Union zustehenden Anteils ermögliche.

18 Das mit der Sache befasste vorlegende Gericht stellt fest, dass die vom Ufficio vertretene Auslegung zur Folge hätte, dass die Mehrwertsteuer wegen der Nichtbeachtung einer Verpflichtung, die als rein formal zu betrachten sei, zweimal erhoben würde. Der Verstoß gegen eine solche Verpflichtung könne, wenn die physische Verbringung der Waren in das Steuerlager für verpflichtend gehalten würde, selbständig geahndet werden, er dürfe aber mangels eines steuerbaren Umsatzes nicht zur Erhebung von Mehrwertsteuer auf diese Waren führen.

19 Unter diesen Umständen hat die Commissione tributaria regionale per la Toscana das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist der Umstand, dass eingeführte Gegenstände einer Regelung für andere Lager als Zolllager, nämlich für Mehrwertsteuerlager, unterliegen sollen, nach Art. 16 der Sechsten Richtlinie und nach den Art. 154 und 157 der Richtlinie 2006/112 auch dann ausreichend, um die Befreiung von der Zahlung der Mehrwertsteuer zu gewähren, wenn die Verbringung nur urkundlich und nicht physisch erfolgt?

2. Stehen die Sechste Richtlinie und die Richtlinie 2006/112 einer Praxis entgegen, der zufolge ein Mitgliedstaat die Einfuhrumsatzsteuer einzieht, obwohl diese – aufgrund eines Irrtums oder Fehlers – im Reverse-Charge-Verfahren durch Selbstfakturierung und gleichzeitige Eintragung in das Ein- und Verkaufsregister entrichtet worden ist?

3. Verstößt die Forderung des Mitgliedstaats nach Zahlung der bereits im Reverse-Charge-Verfahren durch Selbstfakturierung und gleichzeitige Eintragung in das Ein- und Verkaufsregister entrichteten Mehrwertsteuer gegen den Grundsatz der Steuerneutralität?

Zu den Vorlagefragen

20 Wie aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten hervorgeht, erfolgte die Einfuhr der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren im Juni 2006, so dass die Richtlinie 2006/112, die erst am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist, *ratione temporis* nicht auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbar ist.

21 Das Vorabentscheidungsersuchen ist daher so zu verstehen, dass mit ihm nur eine Auslegung der Sechsten Richtlinie begehrt wird.

Zur ersten Frage

22 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Gewährung der in dieser Regelung vorgesehenen Befreiung von der Einfuhrmehrwertsteuer davon abhängig macht, dass die eingeführten Waren, die mehrwertsteuerrechtlich für ein Steuerlager bestimmt sind, physisch in dieses Lager verbracht werden.

23 Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen ist, da mit dieser Bestimmung von dem in Art. 10 Abs. 3 dieser Richtlinie aufgestellten Grundsatz abgewichen wird, wonach der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt.

24 Sodann hat der Unionsgesetzgeber die Ausübung der den Mitgliedstaaten in Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnis an zwei materielle Voraussetzungen geknüpft, und zwar zum einen, dass die Ware, deren Einfuhr befreit werden soll, nicht für eine endgültige Verwendung oder einen Endverbrauch bestimmt ist, und zum anderen, dass der beim Verlassen der für diese Ware geltenden Regelung geschuldete Mehrwertsteuerbetrag der Höhe der Abgabe entspricht, die bei der Besteuerung dieser Umsätze im Inland geschuldet worden wäre.

25 Schließlich können die Mitgliedstaaten aufgrund der ihnen eingeräumten Befugnis Sondermaßnahmen treffen, um die in Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung zu gewähren.

26 Unter diesen Umständen ist es mangels weiterer Angaben hierzu in der Sechsten Richtlinie grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, die Formalitäten festzulegen, die der Steuerpflichtige erfüllen muss, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung nach dieser Bestimmung kommen zu können.

27 Es ist jedoch hinzuzufügen, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie die ihnen eingeräumten Befugnisse ausüben, verpflichtet sind, das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten (vgl. Urteil R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Im vorliegenden Fall hat der italienische Gesetzgeber, wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, vorgesehen, dass der Steuerpflichtige die eingeführte Ware, wenn er in den Genuss der Befreiung von der Einfuhrmehrwertsteuer kommen will, physisch in das Steuerlager verbringen muss, wobei diese physische Präsenz die spätere Erhebung der Steuer sicherstellen soll.

29 Eine solche Pflicht ist trotz ihres formalen Charakters geeignet, eine wirksame Erreichung der verfolgten Ziele, nämlich eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und eine Hinterziehung dieser Steuer zu verhindern, zu ermöglichen, und sie geht als solche nicht über das hinaus, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist.

30 Demzufolge ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die die Gewährung der in dieser Regelung vorgesehenen Befreiung von der Einfuhrmehrwertsteuer davon abhängig macht, dass die eingeführten Waren, die mehrwertsteuerrechtlich für ein Steuerlager bestimmt sind, physisch in dieses Lager verbracht werden.

Zur zweiten und zur dritten Frage

31 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sie gemäß dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der ein Mitgliedstaat die Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer verlangt, obwohl diese bereits im Reverse-Charge-Verfahren durch Selbstfakturierung und Eintragung in das Ein- und Verkaufsregister des Steuerpflichtigen berichtigt wurde.

32 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie im Zuge der Ausübung der ihnen in Art. 16 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnisse Maßnahmen wie die Verpflichtung erlassen, die eingeführte Ware physisch in das Steuerlager zu verbringen, mangels einer Sanktionsregelung weiterhin auch die Sanktionen wählen können, die ihnen sachgerecht erscheinen (vgl. in diesem Sinne Urteil R?dlihs, EU:C:2012:497, Rn. 44).

33 Ein Mitgliedstaat darf also zur Sicherstellung einer genauen Erhebung der Steuer und Verhinderung von Steuerhinterziehung in seiner nationalen Rechtsordnung geeignete Sanktionen vorsehen, mit denen die Nichteinhaltung der Pflicht, eine eingeführte Ware physisch in das Steuerlager zu verbringen, geahndet werden soll.

34 Solche Sanktionen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile Ecotrade, C?95/07 und C?96/07, EU:C:2008:267, Rn. 65 bis 67, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, Rn. 67, und R?dlihs, EU:C:2012:497, Rn. 47).

35 Bei der Beurteilung, ob die in Rede stehende Sanktion mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, sind u. a. die Art und die Schwere des Verstoßes, der mit dieser Sanktion geahndet werden soll, sowie die Methoden für die Bestimmung der Höhe dieser Sanktion zu berücksichtigen.

36 Was erstens die Art und die Schwere des Verstoßes betrifft, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die Pflicht, die eingeführte Ware physisch in das Steuerlager zu verbringen, wie in Rn. 29 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ein Formerfordernis darstellt.

37 Zum anderen ist festzustellen, dass, wie das vorlegende Gericht hervorgehoben hat, die Nichtbeachtung dieser Pflicht – zumindest im Ausgangsverfahren – nicht zur Folge hatte, dass die

Einfuhrmehrwertsteuer nicht gezahlt wurde, da diese im vom Steuerpflichtigen angewandten Reverse-Charge-Verfahren berichtigt wurde.

38 Zwar ließe sich einwenden, dass die Mehrwertsteuer, da die eingeführte Ware nicht physisch in das Steuerlager verbracht wurde, zum Zeitpunkt der Einfuhr geschuldet wurde und die Zahlung im Reverse-Charge-Verfahren daher eine verspätete Zahlung dieser Mehrwertsteuer darstellt.

39 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs stellt eine verspätete Zahlung der Mehrwertsteuer bei Fehlen eines versuchten Betrugs oder Schädigung des Haushalts des Staates jedoch nur einen formalen Verstoß dar, der das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht in Frage stellen kann. Jedenfalls kann eine solche verspätete Zahlung für sich genommen nicht einer Steuerhinterziehung gleichgesetzt werden; eine Steuerhinterziehung setzt zum einen voraus, dass der fragliche Umsatz trotz Einhaltung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis hat, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen, dass sich aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ergibt, dass mit dem fraglichen Umsatz im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll (vgl. in diesem Sinne Urteile Halifax u. a., C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 74 und 75, und EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, Rn. 74).

40 Zweitens ist zu den Methoden für die Bestimmung der Höhe der Sanktion zunächst festzustellen, dass das Erfordernis, wonach der Steuerpflichtige zusätzlich zu einem Aufschlag von 30 % noch einmal die Einfuhrmehrwertsteuer entrichten muss, ohne dass die bereits erfolgte Zahlung berücksichtigt wird, im Wesentlichen darauf hinausläuft, diesem Steuerpflichtigen sein Recht auf Vorsteuerabzug zu nehmen. Wird für ein und denselben Umsatz doppelt Mehrwertsteuer erhoben, aber nur einmal ein Steuerabzug zugelassen, wird der Steuerpflichtige nämlich mit der übrigen Mehrwertsteuer belastet.

41 Hierzu genügt, ohne dass die Vereinbarkeit dieses Teils der Sanktion mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz geprüft zu werden braucht, zum einen der Hinweis, dass der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, dass angesichts des hohen Stellenwerts, den das Recht auf Vorsteuerabzug im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem aufweist, mit dem die völlige Neutralität dieser Steuer hinsichtlich aller wirtschaftlichen Tätigkeiten gewährleistet werden soll, wobei diese Neutralität voraussetzt, dass der Steuerpflichtige die im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen kann, eine Sanktion, die in einer Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug besteht, nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbar ist, wenn kein Betrug und keine Schädigung des Haushalts des Staates nachgewiesen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, Rn. 23 und 24, und EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, Rn. 68 und 70).

42 Zum anderen geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass es das in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Reverse-Charge-Verfahren entgegen dem Vorbringen der italienischen Regierung in der mündlichen Verhandlung u. a. erlaubt, die bei bestimmten Arten von Umsätzen festgestellten Steuerhinterziehungen und Umgehungen zu bekämpfen (vgl. Urteil Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, Rn. 34).

43 Da nach den Angaben des vorlegenden Gerichts im Ausgangsverfahren keine Steuerhinterziehung oder versuchte Steuerhinterziehung vorliegt, kann die Sanktion, die darin besteht, eine erneute Zahlung der bereits entrichteten Mehrwertsteuer zu verlangen, ohne dass diese zweite Zahlung ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen würde, nicht als mit dem Grundsatz der Steuerneutralität vereinbar angesehen werden.

44 Was sodann den Teil der Sanktion betrifft, der in einer Erhöhung der Steuer um einen pauschalen Prozentsatz besteht, ist lediglich festzustellen, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass eine solche Methode für die Berechnung der Höhe der Sanktion – ohne eine Möglichkeit der Abstufung – über das hinausgehen kann, was erforderlich ist, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern (vgl. in diesem Sinne Urteil R?dlihs, EU:C:2012:497, Rn. 45 und 50 bis 52).

45 Im vorliegenden Fall ist in Anbetracht der Höhe des Prozentsatzes, der für die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehene Erhöhung zugrunde gelegt wird, und der Unmöglichkeit, ihn den spezifischen Umständen des Einzelfalls anzupassen, nicht ausgeschlossen, dass sich diese Methode für die Berechnung der Höhe der Sanktion und damit der entsprechende Teil der Sanktion als unverhältnismäßig erweisen könnte (vgl. Urteil R?dlihs, EU:C:2012:497, Rn. 52).

46 Schließlich kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs bei einem Verstoß gegen eine formale Pflicht ein Säumniszuschlag eine geeignete Sanktion sein, sofern er nicht über das hinausgeht, was für die Erreichung der verfolgten Ziele, die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu verhindern, erforderlich ist (vgl. Urteil EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, Rn. 75).

47 Sollte allerdings die Gesamtsumme des vom Steuerpflichtigen erhobenen Säumniszuschlags der abziehbaren Vorsteuer entsprechen, so dass ihm sein Recht auf Vorsteuerabzug letztlich genommen würde, wäre eine solche Sanktion als unverhältnismäßig anzusehen.

48 Jedenfalls obliegt die endgültige Beurteilung der Verhältnismäßigkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sanktion allein dem vorlegenden Gericht.

49 Nach alledem ist auf die zweite und die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sie gemäß dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der ein Mitgliedstaat die Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer verlangt, obwohl diese bereits im Reverse-Charge-Verfahren durch Selbstfakturierung und Eintragung in das Ein- und Verkaufsregister des Steuerpflichtigen berichtet wurde.

Kosten

50 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 16 Abs. 1 – in der Fassung des Art. 28c – 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 2006/18/EG des Rates vom 14. Februar 2006 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die die Gewährung der in dieser Regelung vorgesehenen Befreiung von der Einfuhrmehrwertsteuer davon abhängig macht, dass die eingeführten Waren, die mehrwertsteuerrechtlich für ein Steuerlager bestimmt sind, physisch in dieses Lager verbracht werden.

2. Die Sechste Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/18 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass sie gemäß dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der ein Mitgliedstaat die Zahlung der Einfuhrmehrwertsteuer verlangt, obwohl diese bereits im Reverse-Charge-Verfahren durch Selbstfakturierung und Eintragung in das Ein- und Verkaufsregister des Steuerpflichtigen berichtet wurde.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Italienisch.