

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

29. Juli 2010\*

In der Rechtssache C-248/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments (Lettland) mit Entscheidung vom 26. Juni 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 7. Juli 2009, in dem Verfahren

**Pakora Pluss SIA**

gegen

**Valsts ieņēmumu dienests**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter E. Levits, M. Ilešič und M. Safjan (Berichterstatter) sowie der Richterin M. Berger,

\* Verfahrenssprache: Lettisch.

Generalanwalt: P. Mengozzi,  
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Pakora Pluss SIA, vertreten durch I. Petrova, Mitglied des Vorstands,
  
- des Valsts ieņēmumu dienests, vertreten durch D. Jakāns als Bevollmächtigten,
  
- der lettischen Regierung, vertreten durch K. Drēviņa und K. Krasovska als Bevollmächtigte,
  
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch A. Sauka und B.-R. Killmann 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. 4 Nr. 10 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. 82/97 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Dezember 1996 (ABl. 1997, L 17, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Zollkodex), Art. 448 der 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. 2787/2000 der Kommission vom 15. Dezember 2000 (ABl. L 330, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung) sowie von Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 2003, L 236, S. 33, im Folgenden: Beitrittsakte).
  
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Pakora Pluss SIA (im Folgenden: Pakora Pluss) und dem Valsts ieņēmumu dienests (lettische Steuerverwaltung, im Folgenden: VID) wegen der Zahlung des Zolls und der Mehrwertsteuer, die bei dieser Gesellschaft für ein am 3. Mai 2004 auf dem Seeweg nach Lettland eingeführtes Kraftfahrzeug aus Deutschland erhoben wurde.

## Rechtlicher Rahmen

### *Unionsrecht*

#### Zollkodex

3 Nach Art. 4 Nr. 10 des Zollkodex sind „Einfuhrabgaben“:

„— Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Waren;

— bei der Einfuhr erhobene Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen vorgesehen sind.“

4 Art. 79 des Zollkodex lautet:

„Durch die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erhält eine Nichtgemeinschaftsware den zollrechtlichen Status einer Gemeinschaftsware.

Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr umfasst die Anwendung der handelspolitischen Maßnahmen, die Erfüllung der übrigen für die Ware geltenden Einfuhrmöglichkeiten sowie die Erhebung der gesetzlich geschuldeten Abgaben.“

5 Art. 161 des Zollkodex sieht vor:

„(1) Im Ausfuhrverfahren können Gemeinschaftswaren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden.

Die Ausfuhr umfasst die Anwendung der handelspolitischen Maßnahmen und die Erfüllung der übrigen für die Waren geltenden Ausfuhrförmlichkeiten und gegebenenfalls die Erhebung der Ausfuhrabgaben.

(2) Mit Ausnahme der in die passive Veredelung oder in ein Versandverfahren nach Artikel 163 übergeführten Waren und unbeschadet von Artikel 164 ist jede zur Ausfuhr bestimmte Gemeinschaftsware in das Ausfuhrverfahren überzuführen.

...

(4) Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen Waren, die aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt werden, nicht der Abgabe einer Ausfuhranmeldung unterliegen.

(5) Die Ausfuhranmeldung ist bei der Zollstelle abzugeben, die für den Ort zuständig ist, an dem der Ausführer ansässig ist oder die Waren zur Ausfuhr verpackt oder verladen werden. Ausnahmeregelungen werden nach dem Ausschussverfahren festgelegt.“

6 Art. 162 des Zollkodex bestimmt:

„Eine Ware wird dem Ausführer mit der Maßgabe zur Ausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft überlassen, sie in dem Zustand aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft zu verbringen, in dem sie sich im Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung befunden hat.“

### Durchführungsverordnung

7 Art. 448 der Durchführungsverordnung sieht Folgendes vor:

„(1) Einer Schifffahrtsgesellschaft kann bewilligt werden, als Versandanmeldung ein einziges Manifest zu verwenden, sofern sie eine bedeutende Anzahl an regelmäßigen Fahrten zwischen den Mitgliedstaaten durchführt (vereinfachtes Verfahren — Stufe 2).

Abweichend von Artikel 373 Absatz 1 Buchstabe a) brauchen die Schifffahrtsgesellschaften ihren Sitz nicht in der Gemeinschaft zu haben, wenn sie dort über ein Regionalbüro verfügen.

(2) Nach Eingang des Bewilligungsantrags setzen die Zollbehörden die übrigen Mitgliedstaaten, auf deren Gebiet sich die vorgesehenen Abgangs- und Bestimmungshäfen befinden, von diesem Antrag in Kenntnis.

Sind innerhalb von 60 Tagen, vom Datum der Mitteilung an gerechnet, keine Einwände eingegangen, so erteilen die Zollbehörden die Bewilligung.

Diese Bewilligung gilt in allen betroffenen Mitgliedstaaten, jedoch nur für Beförderungen im gemeinschaftlichen Versandverfahren, die zwischen den in der Bewilligung genannten Häfen durchgeführt werden.

(3) Im Hinblick auf eine Vereinfachung kann die Schifffahrtsgesellschaft für alle beförderten Waren ein einziges Manifest verwenden; in diesem Fall macht sie auf dem Manifest zu jeder aufgeführten Warenposition folgende Angaben:

- a) die Kurzbezeichnung ‚T1‘, wenn die Waren in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführt werden;
- b) die Kurzbezeichnung ‚TF‘, wenn die Waren gemäß Artikel 340c Absatz 1 in das interne gemeinschaftliche Versandverfahren überführt werden;
- c) die Kurzbezeichnung ‚TD‘ für Waren, die bereits in ein Versandverfahren überführt wurden oder die im Rahmen der aktiven Veredelung, des Zolllagerverfahrens oder der vorübergehenden Verwendung befördert werden. In diesen Fällen vermerkt sie die Kurzbezeichnung ‚TD‘ auch auf dem Konnossement oder jedem

anderen geeigneten Handelsdokument und gibt das angewandte Verfahren, die Referenznummer, das Datum sowie den Namen der Stelle an, die die Versandanmeldung oder den Übergabebeschein ausgestellt hat;

- d) die Kurzbezeichnung ‚C‘ (entspricht ‚T2L‘) für Waren, deren Gemeinschaftscharakter nachgewiesen werden kann;
  
- e) die Kurzbezeichnung ‚X‘ für auszuführende Gemeinschaftswaren, die nicht in ein Versandverfahren überführt wurden.

Das Manifest muss außerdem die in Artikel 447 Absatz 4 vorgesehenen Angaben enthalten.

(4) Das gemeinschaftliche Versandverfahren gilt als beendet, sobald das Manifest den Zollbehörden des Bestimmungshafens zur Verfügung steht und diesen die Waren gestellt worden sind.

Die von den Schifffahrtsgesellschaften gemäß Artikel 373 Absatz 2 Buchstabe b) geführten Aufzeichnungen müssen zumindest die in Absatz 3 Unterabsatz 1 dieses Absatzes genannten Angaben enthalten.

Die Zollbehörden des Bestimmungshafens übermitteln den Zollbehörden des Abgangshafens erforderlichenfalls die Einzelheiten der Manifeste zur Nachprüfung.

(5) Unbeschadet der Artikel 365 und 366, 450a bis 450d sowie des Titels VII des Zollkodex werden folgende Mitteilungen gemacht:

- a) Die Schifffahrtsgesellschaft teilt den Zollbehörden alle Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten mit;
  
- b) die Zollbehörden des Bestimmungshafens teilen den Zollbehörden des Abgangshafens und der Behörde, die die Bewilligung erteilt hat, so rasch wie möglich alle Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten mit.“

#### Beitrittsakte

- 8 Art. 2 der Beitrittsakte lautet:

„Ab dem Tag des Beitritts sind die ursprünglichen Verträge und die vor dem Beitritt erlassenen Rechtsakte der Organe und der Europäischen Zentralbank für die neuen Mitgliedstaaten verbindlich und gelten in diesen Staaten nach Maßgabe der genannten Verträge und dieser Akte.“

- 9 Art. 22 der Beitrittsakte bestimmt Folgendes:

„Die in Anhang IV dieser Akte aufgeführten Maßnahmen werden unter den in jenem Anhang festgelegten Bedingungen angewandt.“

- 10 Anhang IV der Beitrittsakte trägt die Überschrift „Liste nach Artikel 22 der Beitrittsakte“. Kapitel 5 („Zollunion“) dieses Anhangs sieht vor:

„[Der Zollkodex und die Durchführungsverordnung] gelten in den neuen Mitgliedstaaten nach Maßgabe der folgenden besonderen Bestimmungen:

1. Ungeachtet des Artikels 20 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates sind Waren, die am Tag des Beitritts in vorübergehender Verwahrung sind oder in der erweiterten Gemeinschaft unter eines der unter Artikel 4, Nummer 15 Buchstabe b und Nummer 16 Buchstaben b bis g dieser Richtlinie genannten zollrechtlichen Bestimmungen und Zollverfahren fallen oder nach der Ausfuhrzollabfertigung in der erweiterten Gemeinschaft transportiert werden, bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von Zöllen und anderen Zollmaßnahmen befreit, sofern eine der folgenden Unterlagen vorgelegt wird:
  - a) ein Ursprungsnachweis, der vor dem Tag des Beitritts gemäß einem der (unten aufgeführten) Europa-Abkommen oder einem der gleichwertigen Präferenzabkommen ordnungsgemäß ausgestellt wurde, das die Mitgliedstaaten untereinander abgeschlossen haben und das ein Verbot der Zollrückvergütung und der Zollbefreiung für Materialien ohne Ursprungseigenschaft enthält, die bei der Herstellung der Erzeugnisse verwendet worden sind, für die ein Ursprungsnachweis ausgestellt oder ausfertigt wird (‘Verbot der Zollrückvergütung’);
  - b) eine der Bescheinigungen über Gemeinschaftsstatus gemäß Artikel 314c und Artikel 315 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93.

...“

## Sechste Richtlinie

- 11 Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) hat mit Wirkung zum 1. Januar 2007 die auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer bestehenden Unionsvorschriften, insbesondere die Sechste 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), aufgehoben und ersetzt. Die Richtlinie 2006/112 trat jedoch nach den dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Ereignissen in Kraft und ist daher nicht anwendbar.
  
- 12 Nach Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 (ABl. L 376, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.
  
- 13 Art. 7 („Einführen“) Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie bestimmt Folgendes:

„Die Einfuhr eines Gegenstands liegt vor,

- a) wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Artikel 9 und 10 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft erfüllt ... in die Gemeinschaft verbracht wird ...“

- 14 Art. 11 Teil B der Sechsten Richtlinie betreffend die Einfuhr von Gegenständen bestimmt in seinem Abs. 3 Buchst. a:

„In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen, soweit nicht bereits darin enthalten:

- a) die außerhalb des Einfuhrmitgliedstaats sowie die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle, Abschöpfungen und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer;

...“

- 15 Art. 21 („Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“) Abs. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt, dass bei der Einfuhr die Person oder Personen, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden, die Mehrwertsteuer schulden.

### *Nationales Recht*

- 16 Nach Art. 2 Abs. 2 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (Likums par pievienotās vērtības nodokļi, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, Nr. 49) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) ist die Einfuhr von Waren im Rahmen wirtschaftlicher Tätigkeit ein der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz.

- 17 Art. 2 Abs. 8 des Umsatzsteuergesetzes bestimmt:

„Bei der Einfuhr von Waren ist der als Bemessungsgrundlage dienende Wert der Zollwert der Waren, der Wert der Beförderungsdienstleistungen von den Grenzen der Europäischen Union bis zum Warenempfänger (oder bis zum ersten in den Begleitpapieren angeführten Ort der Umladung im Gebiet der Republik Lettland), die Zölle sowie die Verbrauchssteuern und die sonstigen geschuldeten Steuern und Abgaben, wenn dies durch besondere Rechtsakte vorgeschrieben ist, ausgenommen die Mehrwertsteuer; er umfasst auch den Wert der Dienstleistungen nach Art. 7 Abschnitt 1 Abs. 2 des vorliegenden Gesetzes, wenn dieser Wert nicht im Zollwert enthalten ist.

...“

- 18 Art. 12 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes, in dem die Voraussetzungen der Steuererhebung behandelt werden, bestimmt:

„Bei der Einfuhr von Waren wird die Steuer von demjenigen geschuldet, der die Waren in den zollrechtlich freien Verkehr überführt. Die Steuerschuld für eingeführte Waren entsteht, sobald die Zollschuld entsteht.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 19 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass am 30. April 2004 in Deutschland ein Frachtmanifest für den Transport eines Kraftfahrzeugs auf dem Seeweg nach Lettland ausgefertigt wurde. In Deutschland wurde auf den Umsatz ein Mehrwertsteuersatz von 0% angewandt.

- 20 Am 3. Mai 2004 leitete Pakora Pluss als Hauptverpflichtete das gemeinschaftliche Versandverfahren für dieses Fahrzeug ein. Dieses Zollverfahren wurde nicht zu Ende geführt.
- 21 Am 1. März 2006 wurde Pakora Pluss mit Entscheidung der Valsts ieņēmumu dienesta galvenā muitas pārvalde (Generalzolldirektion der VID) dazu verpflichtet, dem Fiskus einen Betrag an Zoll und anderen Abgaben zu zahlen, da sie keine Belege dafür vorgelegt hatte, dass das Zollverfahren zu Ende geführt worden war. Diese Entscheidung wurde von der VID am 21. April 2006 bestätigt.
- 22 Mit Urteil vom 9. August 2007 gab das Administratīvā rajona tiesa (Verwaltungsgericht erster Instanz) der Klage der Pakora Pluss gegen diese Entscheidung statt.
- 23 Dieses Urteil wurde vom Administratīvā apgabaltiesa (Verwaltungsgericht zweiter Instanz) mit Urteil vom 22. Juli 2008 aufgehoben.
- 24 Pakora Pluss erhob daraufhin Kassationsklage vor dem Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments (Kammer für Verwaltungstreitsachen des Obersten Gerichtshofs). Sie machte insbesondere geltend, das Berufungsgericht habe die Art. 447 und 448 der Durchführungsverordnung, die den Transport zwischen den Mitgliedstaaten betreffen, angewandt, obwohl das fragliche Frachtmanifest vor dem Beitritt der Republik Lettland zur Union ausgefertigt worden sei. Außerdem habe das Berufungsgericht Art. 96 des Zollkodex unrichtig angewandt, indem es die Kassationsklägerin als Hauptverpflichtete für die Zahlung der Mehrwertsteuer bezeichnet habe.

25 Vor diesem Hintergrund hat der Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann die Ausfuhrzollabfertigung im Sinne von Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte als erfolgt angesehen werden, wenn ein Frachtmanifest ausgefertigt worden ist, ohne dass die in Art. 448 der Verordnung Nr. 2454/93 vorgesehenen Maßnahmen durchgeführt worden sind (die deutsche Zollbehörde hatte der lettischen Zollbehörde den Antrag der Schifffahrtsgesellschaft nicht in angemessener Weise mitgeteilt)?
2. Sofern die erste Frage zu verneinen ist: Kann in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens davon ausgegangen werden, dass die Bestimmungen, die das Zollverfahren regeln (Verordnungen Nrn. 2913/92 und 2454/93), nicht anwendbar sind?
3. Sofern die erste Frage bejaht wird: Ist Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte dahin auszulegen, dass eine Ware, die nach der Ausfuhrzollabfertigung in der erweiterten Gemeinschaft transportiert, aber nicht in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden ist, nicht von Zöllen und anderen Zollmaßnahmen befreit ist, auch wenn diese Ware zweifellos Gemeinschaftsstatus hat? Mit anderen Worten: Ist es im vorliegenden Fall entscheidend, ob das Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr durchgeführt worden ist?
4. Ist die Mehrwertsteuer vom Begriff „Einfuhrabgaben“ des Art. 4 Nr. 10 der Verordnung Nr. 2913/92 umfasst?

5. Sofern die vierte Frage bejaht wird: Trifft die Verpflichtung zur Abführung der Mehrwertsteuer, die als Zoll bei der Einfuhr der Waren zu zahlen ist, den Hauptverpflichteten oder den Endabnehmer der Waren? Sind Umstände denkbar, unter denen diese Verpflichtung aufgeteilt werden kann?

## **Zu den Vorlagefragen**

### *Zur ersten Frage*

- <sup>26</sup> Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte dahin auszulegen ist, dass die dort aufgeführten Ausfuhrformlichkeiten erfüllt sind, wenn ein Frachtmanifest ausgefertigt worden ist, aber die in Art. 448 der Durchführungsverordnung vorgesehenen Maßnahmen nicht durchgeführt worden sind.
- <sup>27</sup> Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte bestimmt u. a., dass Waren, die am Tag des Beitritts nach der Ausfuhrzollabfertigung in der erweiterten Gemeinschaft transportiert werden, bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von Zöllen und anderen Zollmaßnahmen befreit sind, sofern ein vor dem Tag des Beitritts ordnungsgemäß ausgestellter Ursprungsnachweis oder eine der Bescheinigungen über Gemeinschaftsstatus gemäß Art. 314c und Art. 315 der Durchführungsverordnung vorgelegt wird.

- 28 Nach Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte können daher Waren, die am 1. Mai 2004 in der erweiterten Gemeinschaft transportiert werden, in einen neuen Mitgliedstaat nur dann unter Befreiung von Zöllen und anderen Zollmaßnahmen eingeführt werden, wenn drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.
- 29 Erstens müssen die Waren, die aus dem Zollgebiet der Union in einen Staat verbracht werden, der noch nicht Mitglied der Union ist, in das Ausfuhrverfahren überführt werden. Es sind daher die die Ausfuhrförmlichkeiten nach den Art. 161 und 162 des Zollkodex zu erfüllen.
- 30 Zweitens müssen, wenn der Transport nach dem Tag des Beitritts abgeschlossen ist, die in einen Mitgliedstaat der Union eingeführten Waren in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden, um unter den in Art. 79 des Zollkodex vorgesehenen Voraussetzungen den zollrechtlichen Status einer Gemeinschaftsware zu erlangen.
- 31 Drittens muss für die Waren ein Ursprungsnachweis oder eine Bescheinigung ihres Gemeinschaftsstatus gemäß den Art. 314c und 315 der Durchführungsverordnung vorgelegt werden.
- 32 Sobald Waren am Tag des Beitritts in der erweiterten Gemeinschaft transportiert werden, gilt das in Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte vorgesehene Verfahren unter Ausschluss der anderen Zollverfahren.
- 33 Daraus folgt, dass in diesem Fall Art. 448 der Durchführungsverordnung, der die vereinfachten Verfahren für den Seetransport zwischen den Mitgliedstaaten im Rahmen des gemeinschaftlichen Versandverfahrens betrifft, nicht anwendbar ist, da Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte eine abschließende Regelung darstellt.

- 34 Daher können die in Art. 448 der Durchführungsverordnung vorgesehenen Maßnahmen die Ausfuhrförmlichkeiten nach Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte auch dann nicht ersetzen, wenn unter den in der Vorlageentscheidung genannten Voraussetzungen ein Frachtmanifest ausgefertigt worden ist.
- 35 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte dahin auszulegen ist, dass es für die Prüfung, ob die dort aufgeführten Ausfuhrförmlichkeiten erfüllt sind, irrelevant ist, ob die in Art. 448 der Durchführungsverordnung vorgesehenen Maßnahmen durchgeführt worden sind, selbst wenn ein Frachtmanifest ausgefertigt worden ist.

*Zur zweiten Frage*

- 36 Da die erste Frage verneint wurde, ist die zweite Frage zu prüfen.
- 37 Sie ist dahin zu verstehen, dass durch sie im Wesentlichen geklärt werden soll, in welchem Umfang der Zollkodex und die Durchführungsverordnung für die neuen Mitgliedstaaten der Union gelten, wenn die in Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte vorgesehenen Ausfuhrförmlichkeiten für die am Tag des Beitritts dieser neuen Mitgliedstaaten in der erweiterten Gemeinschaft transportierten Waren nicht erfüllt worden sind.
- 38 Dazu ist auszuführen, dass nach Anhang IV Kapitel 5 der Beitrittsakte der Zollkodex und die Durchführungsverordnung „in den neuen Mitgliedstaaten nach Maßgabe ... besondere[r] Bestimmungen [gelten]“, zu denen Nr. 1 dieses Kapitels gehört.

- 39 Nach dieser Bestimmung in Verbindung mit Art. 2 der Beitrittsakte gelten seit 1. Mai 2004 in den neuen Mitgliedstaaten der Zollkodex und die Durchführungsverordnung mit einem Vorbehalt für den Fall, dass die Waren am Tag des Beitritts dieser Staaten zur Union in der erweiterten Gemeinschaft transportiert werden. In diesem Fall gilt Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte.
- 40 Sind die Ausfuhrförmlichkeiten für die in der erweiterten Gemeinschaft transportierten Waren nicht erfüllt worden, kann, *e contrario*, die Vergünstigung aus der Regelung nach Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte nicht in Anspruch genommen werden.
- 41 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass der Zollkodex und die Durchführungsverordnung in den neuen Mitgliedstaaten seit 1. Mai 2004 gelten, ohne dass die Vergünstigung aus der Regelung nach Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Beitrittsakte in Anspruch genommen werden kann, wenn die dort vorgesehenen Ausfuhrförmlichkeiten für die am Tag des Beitritts dieser neuen Mitgliedstaaten zur Union in der erweiterten Gemeinschaft transportierten Waren nicht erfüllt worden sind.

*Zur dritten Frage*

- 42 Die dritte Frage ist nicht zu beantworten, da sie nur für den Fall der Bejahung der ersten Frage gestellt wurde.

*Zur vierten Frage*

- <sup>43</sup> Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Nr. 10 des Zollkodex dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Einfuhrabgaben“ auch die Mehrwertsteuer umfasst, die auf die Einfuhr von Gegenständen zu erheben ist.
- <sup>44</sup> Nach Art. 4 Nr. 10 des Zollkodex umfassen die Einfuhrabgaben insbesondere Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Waren.
- <sup>45</sup> Außerdem sieht Art. 2 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vor, dass die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterliegt. Nach Art. 11 Teil B Abs. 3 Buchst. a dieser Richtlinie sind in die Bemessungsgrundlage insbesondere, soweit nicht bereits darin enthalten, die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle, Abschöpfungen und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer, einzubeziehen.
- <sup>46</sup> Aus diesen Bestimmungen folgt, dass Einfuhrabgaben im Sinne von Art. 4 Nr. 10 des Zollkodex in der Bemessungsgrundlage für die bei der Einfuhr von Gegenständen zu erhebende Mehrwertsteuer enthalten sind.
- <sup>47</sup> Daher ist auf die vierte Frage zu antworten, dass Art. 4 Nr. 10 des Zollkodex dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Einfuhrabgaben“ nicht die Mehrwertsteuer umfasst, die auf die Einfuhr von Gegenständen zu erheben ist.

*Zur fünften Frage*

- 48 Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob bei der Einfuhr einer Ware die Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer den Hauptverpflichteten oder den Endabnehmer der Ware trifft und ob diese Verpflichtung aufgeteilt werden kann.
- 49 Die Mehrwertsteuer wird, selbst wenn sie nicht in den Einfuhrabgaben im Sinne von Art. 4 Nr. 10 des Zollkodex enthalten ist, nach Art. 2 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie bei der Einfuhr von Gegenständen geschuldet.
- 50 Obwohl die fünfte Frage nur für den Fall der Bejahung der vierten Frage gestellt worden ist, hält es der Gerichtshof daher für zweckdienlich, sie zu beantworten.
- 51 Bei der Einfuhr nach Art. 21 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie wird die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt werden.
- 52 Daher ist auf die fünfte Frage zu antworten, dass bei der Einfuhr einer Ware die Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer die Person oder Personen trifft, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt werden.

## Kosten

- 53 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:

- 1. Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge ist dahin auszulegen, dass es für die Prüfung, ob die dort aufgeführten Ausfuhrförmlichkeiten erfüllt sind, irrelevant ist, ob die in Art. 448 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 2787/2000 der Kommission vom 15. Dezember 2000 geänderten Fassung vorgesehenen Maßnahmen durchgeführt worden sind, selbst wenn ein Frachtmanifest ausgefertigt worden ist.**
- 2. Die Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 82/97 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Dezember 1996 geänderten Fassung und die Verordnung Nr. 2454/93 in der durch**

**die Verordnung Nr. 2787/2000 geänderten Fassung gelten in den neuen Mitgliedstaaten seit 1. Mai 2004, ohne dass die Vergünstigung aus der Regelung nach Anhang IV Kapitel 5 Nr. 1 dieser Beitrittsakte in Anspruch genommen werden kann, wenn die dort vorgesehenen Ausfuhrförmlichkeiten für die am Tag des Beitritts dieser neuen Mitgliedstaaten zur Union in der erweiterten Gemeinschaft transportierten Waren nicht erfüllt worden sind.**

- 3. Art. 4 Nr. 10 der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 82/97 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass der Begriff „Einfuhrabgaben“ nicht die Mehrwertsteuer umfasst, die auf die Einfuhr von Gegenständen zu erheben ist.**
  
- 4. Bei der Einfuhr einer Ware trifft die Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer die Person oder Personen, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt werden.**

Unterschriften