



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

12. Dezember 2013*

„Zollwert — In ein Drittland ausgeführte Waren — Ausfuhrerstattungen — Als unwesentlich
angesehene Verarbeitung im Ausfuhrland — Wiederausfuhr der Waren in das Gebiet der Europäischen
Union — Ermittlung des Zollwerts — Transaktionswert“

In der Rechtssache C-116/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Dioikitiko
Protodikeio Serron (Griechenland) mit Entscheidung vom 15. November 2011, beim Gerichtshof
eingegangen am 5. März 2012, in dem Verfahren

Ioannis Christodoulou,

Nikolaos Christodoulou,

Afoi N. Christodoulou AE

gegen

Elliniko Dimosio

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

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

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von I. und N. Christodoulou sowie der Afoi N. Christodoulou AE, vertreten durch P. Niadis und
A. Karydi, dikigoroi,

— der griechischen Regierung, vertreten durch K. Paraskevopoulou, P. Karastergiou, I. Bakopoulos
und K. Boskovits als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Griechisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch D. Triantafyllou 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 der Artikel 24, 29, 32 und 146 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. L 17, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Zollkodex).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen I. und N. Christodoulou sowie der Afoi N. Christodoulou AE (im Folgenden zusammen: Kläger) einerseits und dem Elliniko Dimosio (Direktor des Zollamts Serres) andererseits wegen eines ihnen gegenüber ergangenen Festsetzungsbescheids.

Rechtlicher Rahmen

- 3 Art. 24 des Zollkodex lautet:

„Eine Ware, an deren Herstellung zwei oder mehrere Länder beteiligt waren, hat ihren Ursprung in dem Land, in dem die letzte wesentliche und wirtschaftlich gerechtfertigte Be- oder Verarbeitung stattgefunden hat, die in einem dazu eingerichteten Unternehmen vorgenommen worden ist und zur Herstellung eines neuen Erzeugnisses geführt hat oder eine bedeutende Herstellungsstufe darstellt.“

- 4 Art. 25 des Zollkodex bestimmt:

„Eine Be- oder Verarbeitung, bei der festgestellt worden ist oder bei der die festgestellten Tatsachen die Vermutung rechtfertigen, dass sie nur die Umgehung von Bestimmungen bezweckt, die in der Gemeinschaft für Waren bestimmter Länder gelten, kann den so erzeugten Waren keinesfalls im Sinne des Artikel 24 die Eigenschaft von Ursprungswaren des Be- oder Verarbeitungslandes verleihen.“

- 5 In Art. 29 des Zollkodex heißt es:

„(1) Der Zollwert eingeführter Waren ist der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33 und unter der Voraussetzung, dass

- a) keine Einschränkungen bezüglich der Verwendung und des Gebrauchs der Waren durch den Käufer bestehen ...

...“

6 Art. 30 des Zollkodex sieht vor:

„(1) Kann der Zollwert nicht nach Artikel 29 ermittelt werden, so ist er in der Reihenfolge des Absatzes 2 Buchstaben a) bis d) zu ermitteln, und zwar nach dem jeweils ersten zutreffenden Buchstaben ...

(2) Der nach diesem Artikel ermittelte Zollwert ist einer der folgenden Werte:

- a) der Transaktionswert gleicher Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden;
- b) der Transaktionswert gleichartiger Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd zu demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden;
- c) der Wert auf der Grundlage des Preises je Einheit, zu dem die eingeführten Waren oder eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der größten Menge insgesamt in der Gemeinschaft an Personen verkauft werden, die mit den Verkäufern nicht verbunden sind;
- d) der errechnete Wert, bestehend aus der Summe folgender Elemente:
 - Kosten oder Wert des Materials, der Herstellung sowie sonstiger Be- oder Verarbeitungen, die bei der Erzeugung der eingeführten Waren anfallen;
 - Betrag für Gewinn und Gemeinkosten, der dem Betrag entspricht, der üblicherweise von Herstellern im Ausfuhrland bei Verkäufen von Waren der gleichen Art oder Beschaffenheit wie die zu bewertenden Waren zur Ausfuhr in die Gemeinschaft angesetzt wird;
 - Kosten oder Wert aller anderen Aufwendungen nach Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe e).

...“

7 Art. 31 des Zollkodex bestimmt:

„(1) Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Artikeln 29 und 30 ermittelt werden, so ist er auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln, die übereinstimmen mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln

- des Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994,
 - des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994
- sowie
- der Vorschriften dieses Kapitels.

...“

8 In Art. 32 des Zollkodex heißt es:

„(1) Bei der Ermittlung des Zollwerts nach Artikel 29 sind dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen:

- a) folgende Kosten, soweit diese dem Käufer entstanden, aber nicht in dem für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind:
 - i) Provisionen und Maklerlöhne ausgenommen Einkaufsprovisionen;
 - ii) Kosten von Umschließungen, die für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden;
 - iii) Verpackungskosten, und zwar sowohl Material- als auch Arbeitskosten;
- b) der entsprechend aufgeteilte Wert folgender Gegenstände und Leistungen, die unmittelbar oder mittelbar vom Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen zur Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf zur Ausfuhr der zu bewertenden Waren geliefert oder erbracht worden sind, soweit dieser Wert nicht in dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten ist:
 - i) der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen;
 - ii) der bei der Herstellung der eingeführten Waren verwendeten Werkzeuge, Matrizen, Gussformen und dergleichen;

...

(2) Zuschläge zu dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis dürfen nach diesem Artikel nur auf der Grundlage objektiver und bestimmbarer Tatsachen vorgenommen werden.

(3) Zuschläge zu dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis dürfen bei der Ermittlung des Zollwerts nur vorgenommen werden, wenn dies in diesem Artikel vorgesehen ist.

...“

9 Art. 145 Abs. 1 des Zollkodex lautet:

„Im passiven Veredelungsverkehr können unbeschadet der in den Artikeln 154 bis 159 enthaltenen besonderen Vorschriften über den Standardaustausch und unbeschadet des Artikels 123 Gemeinschaftswaren zur Durchführung von Veredelungsvorgängen vorübergehend aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt und die aus diesen Veredelungsvorgängen entstandenen Erzeugnisse unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden.“

10 Art. 146 Abs. 1 des Zollkodex sieht vor:

„Der passive Veredelungsverkehr ist nicht zulässig für Gemeinschaftswaren,

...

— deren Ausfuhr zur Gewährung von Ausfuhrerstattungen führt oder für die aufgrund ihrer Ausfuhr im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik ein anderer finanzieller Vorteil als diese Erstattungen gewährt wird.“

- 11 Art. 4 Abs. 3 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 des Rates vom 18. Dezember 1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (ABl. L 312, S. 1) lautet:

„Handlungen, die nachgewiesenermaßen die Erlangung eines Vorteils, der den Zielsetzungen der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften zuwiderläuft, zum Ziel haben, indem künstlich die Voraussetzungen für die Erlangung dieses Vorteils geschaffen werden, haben zur Folge, dass der betreffende Vorteil nicht gewährt bzw. entzogen wird.“

- 12 Art. 20 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 der Kommission vom 15. April 1999 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen (ABl. L 102, S. 11) bestimmt:

„[1] Wenn

...

- c) der konkrete Verdacht besteht, dass das Erzeugnis in unverändertem Zustand oder nach seiner Verarbeitung in einem Drittland wieder in die Gemeinschaft eingeführt wird und dabei eine Befreiung von der oder eine Verringerung der Abgabe gewährt wird,

wird die einheitliche Erstattung oder der in Artikel 18 Absatz 2 genannte Teil der Erstattung nur gezahlt, wenn das Erzeugnis das Zollgebiet der Gemeinschaft gemäß Artikel 7 verlassen hat und

- i) im Fall einer nicht differenzierten Erstattung innerhalb einer Frist von 12 Monaten nach dem Tag der Annahme der Ausfuhranmeldung in ein Drittland eingeführt oder innerhalb dieser Zeit einer wesentlichen Be- oder Verarbeitung im Sinne von Artikel 24 [des Zollkodex] unterzogen worden ist, oder ...

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 13 Die Afoi N. Christodoulou AE (im Folgenden: Christodoulou), eine Gesellschaft mit Sitz in Nafplio (Griechenland), ist spezialisiert auf die Verarbeitung von Obst, vor allem Orangen, zur Herstellung von Obstsaften. Sie verfügt über eine Verkaufsabteilung in der Nähe von Athen (Griechenland) und eine Fabrik im Norden von Griechenland.
- 14 Am 15. Februar 2006 führte die Zollkontrollbehörde Thessaloniki (Griechenland) eine nachträgliche Kontrolle durch, um zu überprüfen, ob Christodoulou die Zollvorschriften für Einfuhren von Orangensaft mit Zuckerzusatz aus Bulgarien, die seit Januar 2002 über das Zollamt Serres vorgenommen worden waren, beachtet hatte.
- 15 Dieser Kontrolle war eine andere Kontrolle vorausgegangen, die im November 2005 bei der Elliniki Viomichania Zacharis AE durchgeführt worden war, um zu überprüfen, ob diese Gesellschaft die Vorschriften über Ausfuhrerstattungen in Bezug auf Ausfuhren von Zucker nach Bulgarien beachtet hatte, die für die Agrima SA (im Folgenden: Agrima) mit Sitz in Sofia (Bulgarien) bestimmt gewesen waren. Im Zuge dieser Kontrolle war festgestellt worden, dass die fraglichen Zuckerausfuhren Gegenstand von Anmeldungen zur endgültigen Ausfuhr gewesen und im Auftrag und auf Rechnung von Christodoulou durchgeführt worden waren, die hierfür den Preis gezahlt hatte. Da die Ausfuhr von Weißzucker subventioniert wurde, lag der Ausfuhrpreis für diesen Zucker unter dem Verkaufspreis im nationalen Markt.

- 16 Die Kontrolle vom 15. Februar 2006 ergab, dass Christodoulou außerdem über das Zollamt Nafplio mit Hilfe von Anmeldungen zur endgültigen Ausfuhr den von ihr hergestellten konzentrierten Orangensaft an Agrima ausführte.
- 17 Agrima nahm die beiden Erzeugnisse, nämlich Zucker und Orangensaft, unter Anmeldung der vorläufigen Einfuhr entgegen und überführte sie in das Zollverfahren des aktiven Veredelungsverkehrs zur Wiederausfuhr ohne Entrichtung von Einfuhrabgaben. Nach einfacher Mischung dieser beiden Erzeugnisse und Verdünnung mit Wasser wurde der Orangensaft mit Zuckerzusatz (im Folgenden: endgültiges Präparat), als dessen Ursprungsland Bulgarien angegeben war, wieder an Christodoulou nach Griechenland ausgeführt. Für jede Einfuhr berechnete Agrima einen Preis von 511,30 Euro, der im Zeitraum von Januar 2002 bis zum Jahr 2006 unverändert blieb.
- 18 Es gab keine schriftliche Vereinbarung zwischen Christodoulou und Agrima.
- 19 Außerdem ergibt sich aus der Prüfung der Buchhaltung dieser beiden Gesellschaften, dass der erklärte Zollwert des eingeführten endgültigen Präparats höher war als der Zollwert nach Neuberechnung durch die Zollkontrollbehörde Thessaloniki. Nach Auffassung der Behörde war gemäß den Art. 29 und 32 des Zollkodex der Preis von 511,30 Euro, der bei jeder Einfuhr tatsächlich gezahlt wurde und den Kosten für das Mischen der Bestandteile entsprach, um folgende Beträge zu erhöhen:
- die Herstellungskosten für den konzentrierten Orangensaft als ersten Bestandteil, den Christodoulou kostenlos an Agrima geliefert hatte;
 - die Kosten für den Kauf des Zuckers als zweiten Bestandteil, der ebenfalls kostenlos an Agrima geliefert worden war, und
 - die Kosten für den Transport des endgültigen Präparats von Bulgarien nach Griechenland.
- 20 Die Zollbehörden stellten fest, dass Christodoulou den kostenlos gelieferten konzentrierten Orangensaft überfakturiert habe, um zu erreichen, dass bei der Einfuhr des endgültigen Präparats aus Bulgarien aufgrund der Einreihung des betreffenden Erzeugnisses in die Unterposition 2009 19 98 99 der Kombinierten Nomenklatur (Orangensaft mit einem Brixwert von mehr als 20, jedoch nicht mehr als 67, mit einem Wert von mehr als 30 Euro für 100 kg Eigengewicht) ein Zollsatz von 12,2 % auf den Wert (*ad valorem*) angewandt werde.
- 21 Auf der Grundlage des von der Zollbehörde Neuberechneten Zollwerts hätte das Erzeugnis jedoch in die tarifliche Unterposition 2009 19 91 99 (Orangensaft mit einem Brixwert von mehr als 20, jedoch nicht mehr als 67, mit einem Wert von 30 Euro oder weniger für 100 kg Eigengewicht) eingereiht werden müssen, so dass Einfuhrzoll in Höhe von 15,2 % auf den Wert fällig geworden wäre.
- 22 Folglich habe Christodoulou zum einen einen finanziellen Vorteil auf dem nationalen Markt erlangt, indem sie das endgültige Präparat zu einem Preis eingeführt habe, der wegen des Kaufs des Weißzuckers zu einem subventionierten Ausfuhrpreis (von 0,24 bis 0,325 Euro/kg statt 0,705 Euro/kg) unter dem auf dem nationalen Markt üblichen Preis gelegen habe, und zum anderen aufgrund des Zollsatzes von 12,2 % anstelle von 15,2 % Einfuhrzoll in Höhe von 1 237 189,04 Euro hinterzogen.
- 23 Auf der Grundlage dieser Feststellungen fertigte das Zollamt Serres ein Protokoll über ein Zollverfahren an. Mit Festsetzungsbescheid vom 10. Februar 2009 forderte der Direktor des Zollamts die Kläger zur Zahlung der hinterzogenen Zölle, erhöhter Abgaben und von Geldbußen auf.

- 24 Am 27. April 2009 erhoben die Kläger Klage beim Dioikitiko Protodikeio Serron, mit der sie die Rechtmäßigkeit dieses Festsetzungsbescheids bestreiten und dessen Aufhebung beantragen. Sie vertreten die Auffassung, dass dem für das endgültige Präparat tatsächlich gezahlten Preis außer den Kosten für die Herstellung des Orangensafts, den Kauf des Zuckers und den Transport des endgültigen Präparats u. a. Verpackungs-, Arbeits- und Herstellungskosten hinzuzufügen seien.
- 25 Der griechische Staat beantragt, die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 26 Das Dioikitiko Protodikeio Serron führt zunächst aus, dass das endgültige Präparat nicht als Erzeugnis mit Ursprung in Bulgarien angesehen werden könne, da nicht nachgewiesen worden sei, dass der Zucker und der konzentrierte Orangensaft „endgültig“ nach Bulgarien eingeführt worden seien, dass sie dort in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden seien und dass sie dort einer wesentlichen Bearbeitung unterzogen worden seien. Der erklärte Zollwert des endgültigen Präparats stelle sich von vornherein in dem Sinne als unrichtig dar, dass er nicht dem gezahlten oder zu zahlenden Preis für das Erzeugnis entspreche, das Gegenstand des Vertrags zwischen Agrima und Christodoulou gewesen sei.
- 27 Sodann weist das Dioikitiko Protodikeio Serron darauf hin, dass die Zollbehörden zur Ermittlung des Zollwerts des endgültigen Präparats Art. 29 und 32 des Zollkodex herangezogen und für jede Einfuhr auf den Betrag von 511,30 Euro, der den Kosten für das Mischen entsprochen habe, die Kosten für die Herstellung des konzentrierten Orangensafts, für den Kauf des Weißzuckers sowie für den Transport des endgültigen Präparats nach Griechenland aufgeschlagen hätten.
- 28 Schließlich bemerkt das Gericht, dass in Bezug auf die Mehrzahl der Einfuhren des endgültigen Präparats der Teil des erklärten Zollwerts, der dem Wert des konzentrierten Orangensafts entspreche, die Kosten für seine Herstellung überstiegen habe. Infolge dieser Überfakturierung sei das Präparat in eine Tarifklasse eingereiht worden, aus der sich die Zahlung eines ermäßigten Zollsatzes von 12,2 % ergebe.
- 29 Nach alledem hat das vorliegende Gericht Zweifel, wie der Zollwert des endgültigen Präparats nach den Bestimmungen des Unionsrechts zu berechnen ist.
- 30 Das Dioikitiko Protodikeio Serron hat unter diesen Umständen das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Wird der Zollwert eingeführter Waren auch in dem Fall auf der Grundlage der Art. 29 und 32 des Zollkodex bestimmt, dass der Vertrag die Be- oder Verarbeitung von Stoffen betrifft (Stoffe, die in das Land der Bearbeitung ausgeführt wurden, ohne in das Verfahren der passiven Veredelung übergeführt worden zu sein), die das in Art. 24 des Zollkodex vorgesehene Niveau nicht oder nicht hinreichend besitzen, um den dadurch erzeugten Waren die Ursprungseigenschaft des Landes zu verleihen, in dem die Bearbeitung erfolgte?
 2. Falls die erste Frage bejaht wird, ändert sich die Antwort in dem Fall, dass die Einfuhr auf der Grundlage von Rechnungen und anderen Belegen, die für unrichtig gehalten werden, im Rahmen eines Kaufvertrags erfolgt zu sein scheint, sich aber zeigt, dass der Vertrag keine wesentliche Bearbeitung von aus dem Einfuhrland stammenden Stoffen zu einem konkreten bestimmbaren Preis betraf und dass der erklärte Zollwert dem tatsächlich zu zahlenden oder gezahlten Wert nicht entspricht?
 3. Falls die zweite Frage verneint wird, ändert sich die Antwort, wenn darüber hinaus auch eine Praxis nachgewiesen wird, die in der missbräuchlichen Nutzung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen besteht, aus der der Betreffende einen Vorteil ziehen will?

4. Falls festgestellt wird, dass die Art. 29 und 32 des Zollkodex in einem Fall, wie er in der zweiten Frage beschrieben wurde, sowie dann, wenn die objektiven Umstände und die subjektiven Elemente der dritten Frage vorliegen, angewendet werden können, was ist der Wert des Bestandteils (wie im vorliegenden Fall Zucker), der in das eingeführte Erzeugnis integriert wurde und vom Einführer kostenlos zur Verfügung gestellt worden ist, wenn dieser Bestandteil, der nach Art. 146 Abs. 1 des Zollkodex nicht in den passiven Veredelungsverkehr übergeführt werden konnte, nicht vom Einführer hergestellt worden ist, sondern von diesem zum Ausführpreis erworben wurde (der wegen der Einordnung des Erzeugnisses in das Erstattungssystem niedriger ist als der auf dem nationalen Markt geltende Preis)?

Zu den Vorlagefragen

Zu den Fragen 1 und 2

- 31 Mit seinen ersten beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 29 und 32 des Zollkodex dahin auszulegen sind, dass sie für die Ermittlung des Zollwerts von Waren gelten, die auf der Grundlage eines Vertrags eingeführt werden, der zwar als Kaufvertrag bezeichnet wird, sich aber in Wahrheit als Be- oder Verarbeitungsvertrag herausstellt, der nicht die Voraussetzungen erfüllt, die in Art. 24 des Zollkodex dafür festgelegt sind, dass die betreffenden Waren als Ursprungswaren des Landes gelten, in dem sie der Be- oder Verarbeitung unterzogen worden sind.
- 32 Um auf diese Fragen zu antworten, ist erstens festzustellen, ob die Art. 29 und 32 des Zollkodex ausschließlich auf Kaufverträge anwendbar sind oder ob Be- oder Verarbeitungsverträge auch in den Anwendungsbereich dieser Artikel fallen können. Zweitens ist zu prüfen, inwieweit die Bestimmung des Ursprungs der Waren gemäß Art. 24 des Zollkodex für die Ermittlung des Zollwerts nach den Art. 29 und 32 des Zollkodex eine Rolle spielt.
- 33 Vorab ist festzustellen, dass der Begriff des Verkaufs im Zollkodex nicht definiert ist und dass der Zollkodex für die Ermittlung des Sinnes und der Bedeutung dieses Begriffs nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist.
- 34 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangen die einheitliche Anwendung des Unionsrechts und der Gleichheitssatz, dass Begriffe einer Vorschrift des Unionsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Europäischen Union autonom und einheitlich ausgelegt werden, wobei diese Auslegung unter Berücksichtigung des Regelungszusammenhangs und des mit der Regelung verfolgten Zwecks zu ermitteln ist (vgl. u. a. Urteile vom 19. September 2000, *Linster*, C-287/98, Slg. 2000, I-6917, Randnr. 43, und vom 11. März 2003, *Ansul*, C-40/01, Slg. 2003, I-2439, Randnr. 26).
- 35 Somit fällt der Begriff des Verkaufs in Art. 29 Abs. 1 des Zollkodex unter das Unionsrecht und ist unter Berücksichtigung des mit der Regelung verfolgten Zwecks und des Zusammenhangs, in den sich dieser Artikel einfügt, auszulegen.
- 36 Was den verfolgten Zweck angeht, soll nach ständiger Rechtsprechung mit der Zollwertregelung der Union ein gerechtes, einheitliches und neutrales System errichtet werden, das die Anwendung von willkürlichen oder fiktiven Zollwerten ausschließt (Urteile vom 6. Juni 1990, *Unifert*, C-11/89, Slg. 1990, I-2275, Randnr. 35, vom 19. Oktober 2000, *Sommer*, C-15/99, Slg. 2000, I-8989, Randnr. 25, und vom 16. November 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, Slg. 2006, I-10991, Randnr. 30).

- 37 Was den Zusammenhang betrifft, in den sich Art. 29 des Zollkodex einfügt, ist auf das mit diesem Kodex errichtete System zur Ermittlung des Zollwerts eingeführter Waren hinzuweisen.
- 38 So wird nach diesem Art. 29 der Zollwert eingeführter Waren gebildet durch ihren Transaktionswert, d. h. den für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis, allerdings vorbehaltlich der gemäß den Art. 32 und 33 des Zollkodex vorzunehmenden Berichtigungen.
- 39 Hierzu hat der Gerichtshof klargestellt, dass der für die Waren tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, auch wenn er grundsätzlich die Grundlage der Zollwertermittlung bildet (vgl. in diesem Sinne Urteil Sommer, Randnr. 22), ein Faktor ist, der gegebenenfalls Berichtigungen unterliegt, wenn dies erforderlich ist, um die Ermittlung eines willkürlichen oder fiktiven Zollwerts zu verhindern (Urteil vom 19. März 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, Slg. 2009, I-1951, Randnr. 24).
- 40 Der Transaktionswert muss nämlich den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln und alle Elemente dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert haben, berücksichtigen (Urteile Compaq Computer International Corporation, Randnr. 30, und vom 15. Juli 2010, Gaston Schul, C-354/09, Slg. 2010, I-7449, Randnr. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 41 Kann der Zollwert jedoch nicht gemäß Art. 29 des Zollkodex nach dem Transaktionswert der eingeführten Waren ermittelt werden, so erfolgt die Zollwertermittlung nach Art. 30 des Zollkodex, indem nacheinander die in seinem Abs. 2 Buchst. a bis d vorgesehenen Methoden angewandt werden.
- 42 Falls der Zollwert der eingeführten Waren auch nicht auf der Grundlage von Art. 30 des Zollkodex ermittelt werden kann, richtet sich die Zollwertermittlung nach Art. 31 des Zollkodex.
- 43 Folglich ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut der Art. 29 bis 31 des Zollkodex als auch aus der Reihenfolge, in der die Kriterien für die Ermittlung des Zollwerts nach diesen Artikeln anzuwenden sind, dass diese Bestimmungen im Verhältnis der Subsidiarität zueinander stehen. Denn erst wenn der Zollwert nicht durch Anwendung einer bestimmten Vorschrift ermittelt werden kann, ist die Vorschrift heranzuziehen, die in der festgelegten Reihenfolge unmittelbar nach ihr kommt.
- 44 Da für die Zollwertermittlung gemäß Art. 29 des Zollkodex dem Transaktionswert Vorrang gegeben wird, dürfte diese Methode zur Bestimmung des Zollwerts die am besten geeignete und am häufigsten verwendete sein.
- 45 Um diesen Vorrang zu bewahren, ist der Begriff des Verkaufs in Art. 29 Abs. 1 des Zollkodex weit auszulegen.
- 46 Folglich kommt es nicht darauf an, ob das Vertragsverhältnis zwischen dem Käufer und dem Verkäufer als Kaufvertrag oder schlicht als Vertrag zur Bearbeitung oder Veredelung der eingeführten Waren zu qualifizieren ist, da die Bearbeitung und Veredelung gegebenenfalls kostenfrei vom Käufer zugunsten des Verkäufers durchgeführt wird.
- 47 Diese Auslegung wird im Übrigen durch Art. 32 des Zollkodex bestätigt, in dem genau angegeben ist, welche Kosten dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen sind, um ihren Zollwert zu ermitteln.
- 48 Insoweit schreibt Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i des Zollkodex u. a. vor, dass dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis der Wert bestimmter Gegenstände hinzuzurechnen ist, die vom Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen zur Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf zur Ausfuhr der zu bewertenden Waren geliefert worden sind, soweit dieser Wert nicht in dem betreffenden Preis enthalten ist.

- 49 Art. 32 des Zollkodex bezieht sich somit ausdrücklich auf einen Fall wie den im Ausgangsverfahren streitigen. Denn es steht fest, dass die beiden Grundbestandteile, nämlich der konzentrierte Orangensaft und der Weißzucker, Agrima unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden sind und dass der bei jeder Einfuhr berechnete Preis nur den Kosten für das Mischen der beiden Grundbestandteile entsprach.
- 50 Der Zollwert der Waren ist daher nach Art. 29 des Zollkodex der für diese Waren tatsächlich gezahlte Preis, vorbehaltlich der gemäß Art. 32 des Zollkodex vorzunehmenden Berichtigungen.
- 51 Aufgrund der vorstehenden Erwägungen sind die Art. 29 und 32 des Zollkodex dahin auszulegen, dass sie für die Ermittlung des Zollwerts von Waren gelten, die auf der Grundlage eines Vertrags eingeführt werden, der zwar als Kaufvertrag bezeichnet wird, sich aber in Wahrheit als Be- oder Verarbeitungsvertrag herausstellt.
- 52 Was zweitens die Bestimmung des Ursprungs der Waren angeht, ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 24 des Zollkodex eine Ware, an deren Herstellung zwei oder mehr Länder beteiligt waren, Ursprungsware des Landes ist, in dem sie der letzten wesentlichen und wirtschaftlich gerechtfertigten Be- oder Verarbeitung unterzogen worden ist, die in einem dazu eingerichteten Unternehmen vorgenommen worden ist und zur Herstellung eines neuen Erzeugnisses geführt hat oder eine bedeutende Herstellungsstufe darstellt.
- 53 Hierzu hat der Gerichtshof klargestellt, dass die letzte Be- oder Verarbeitung nur dann wesentlich ist, wenn das daraus hervorgegangene Erzeugnis besondere Eigenschaften besitzt und von einer spezifischen Beschaffenheit ist, die es vor dieser Be- oder Verarbeitung nicht hatte (Urteil vom 26. Januar 1977, Gesellschaft für Überseehandel, 49/76, Slg. 1977, 41, Randnr. 6).
- 54 In welchem Land die eingeführten Waren gegebenenfalls einer wesentlichen Be- oder Verarbeitung im Sinne von Art. 24 des Zollkodex unterzogen worden sind, ist jedoch nicht entscheidend, wenn der Zollwert dieser Waren der Transaktionswert im Sinne von Art. 29 des Zollkodex ist. Wie nämlich aus den Randnrn. 37 bis 39 des vorliegenden Urteils hervorgeht, wird dieser Wert anhand des Kriteriums des tatsächlichen wirtschaftlichen Wertes dieser Waren unter Berücksichtigung ihrer einzelnen Bestandteile ermittelt.
- 55 Im Rahmen der Ermittlung des Zollwerts von Waren, die auf der Grundlage eines Be- oder Verarbeitungsvertrags eingeführt werden, kommt es folglich nicht darauf an, ob die Be- oder Verarbeitung die Voraussetzungen erfüllt, die in Art. 24 des Zollkodex dafür festgelegt sind, dass diese Waren als Ursprungswaren des Landes gelten, in dem die betreffenden Vorgänge stattgefunden haben.
- 56 Der Begriff des Ursprungs der Waren kann hingegen Auswirkungen auf das System der Ausfuhrerstattungen haben. So hat der Gerichtshof zur Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 der Kommission vom 27. November 1987 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen (ABl. L 351, S. 1) bereits entschieden, dass nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 dieser Verordnung die Zahlung der Erstattung außer von der Voraussetzung, dass das Erzeugnis das Zollgebiet der Union verlassen hat, davon abhängig ist, dass das Erzeugnis in ein Ausfuhrdrittland eingeführt wurde (Urteil vom 18. März 2010, SGS Belgium u. a., C-218/09, Slg. 2010, I-2373, Randnr. 40).
- 57 Der Zweck des Art. 5 Abs. 1 der Verordnung Nr. 3665/87 besteht nämlich darin, Missbräuche, im Fall von Unterabs. 1 Buchst. b der genannten Vorschrift namentlich die Gefahr der Wiedereinfuhr des ausgeführten Erzeugnisses in die Union, zu verhindern (Urteil vom 17. Oktober 2000, Roquette Frères, C-114/99, Slg. 2000, I-8823, Randnr. 17).

- 58 Ein solcher Missbrauch kann aber nicht vorliegen, wenn das fragliche Erzeugnis einer wesentlichen und unumkehrbaren Verarbeitung unterzogen worden ist, die dazu geführt hat, dass es als solches nicht mehr existiert und ein neues Erzeugnis geschaffen worden ist, das unter eine andere Tarifposition fällt (Urteile *Roquette Frères*, Randnr. 19, und vom 21. Juli 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, Slg. 2005, I-7355, Randnr. 31).
- 59 Diese Auslegung wird im Übrigen durch Art. 20 Abs. 1 der Verordnung Nr. 800/1999 erhärtet, wonach die Erstattung u. a. dann als zu Unrecht gewährt gilt, wenn das Erzeugnis wieder in die Union eingeführt wird, ohne dass es einer wesentlichen Be- oder Verarbeitung im Sinne von Art. 24 des Zollkodex unterzogen wurde (Urteile *Roquette Frères*, Randnr. 20, und *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, Randnr. 32).
- 60 Aufgrund sämtlicher vorstehenden Erwägungen ist auf die Fragen 1 und 2 zu antworten, dass die Art. 29 und 32 des Zollkodex dahin auszulegen sind, dass sie für die Ermittlung des Zollwerts von Waren gelten, die auf der Grundlage eines Vertrags eingeführt werden, der zwar als Kaufvertrag bezeichnet wird, sich aber in Wahrheit als Be- oder Verarbeitungsvertrag herausstellt. Im Rahmen dieser Ermittlung kommt es nicht darauf an, ob die Be- oder Verarbeitung die Voraussetzungen erfüllt, die in Art. 24 des Zollkodex dafür festgelegt sind, dass die betroffenen Waren als Ursprungswaren des Landes gelten, in dem die betreffenden Vorgänge stattgefunden haben.

Zu den Fragen 3 und 4

- 61 Mit den Fragen 3 und 4, die ebenfalls zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, was im Rahmen der Zollwertermittlung nach den Art. 29 und 32 des Zollkodex der Wert einer Ware ist, für die eine Ausfuhrerstattung gewährt wurde, die durch eine Praxis erlangt wurde, die darin besteht, unionsrechtliche Bestimmungen anzuwenden, um daraus missbräuchlich einen Vorteil zu ziehen.
- 62 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Kläger unter dem Deckmantel einer endgültigen Ausfuhr und einer angeblichen wesentlichen Verarbeitung die Tatsache verbergen wollten, dass die Waren in Wahrheit Gegenstand einer passiven Veredelung waren. Mit dieser Praxis haben sie die Anwendung von Art. 146 Abs. 1 des Zollkodex umgangen, wonach für Waren, die zur Gewährung von Ausfuhrerstattungen führen, der passive Veredelungsverkehr nicht zulässig ist.
- 63 Nach ständiger Rechtsprechung kann jedoch der Anwendungsbereich von Unionsverordnungen nicht so weit sein, dass er missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern deckt (Urteile vom 11. Oktober 1977, *Cremer*, 125/76, Slg. 1977, 1593, Randnr. 21, und vom 11. Januar 2007, *Vonk Dairy Products*, C-279/05, Slg. 2007, I-239, Randnr. 31).
- 64 Die Feststellung eines Missbrauchs setzt zum einen voraus, dass eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergibt, dass trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde. Zum anderen setzt sie ein subjektives Element voraus, nämlich die Absicht, sich einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden. Der Beweis für das Vorliegen dieses subjektiven Elements kann u. a. durch den Nachweis eines kollusiven Zusammenwirkens zwischen dem in der Union ansässigen Ausführer, der die Erstattungen erhält, und dem Einführer der Ware im Drittland erbracht werden (Urteile vom 14. Dezember 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Slg. 2000, I-11569, Randnrn. 52 und 53, sowie *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, Randnr. 39).
- 65 Es ist Sache des nationalen Gerichts, das Vorliegen dieser beiden Elemente festzustellen, wofür der Beweis nach nationalem Recht zu erbringen ist, soweit dies die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigt (Urteil *Emsland-Stärke*, Randnr. 54).

- 66 Zu den Folgen der Feststellung eines Rechtsverstößes aufgrund einer solchen missbräuchlichen Praxis heißt es in Art. 4 Abs. 3 der Verordnung Nr. 2988/95, der allgemeine Geltung hat, dass „Handlungen, die nachgewiesenermaßen die Erlangung eines Vorteils, der den Zielsetzungen der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften zuwiderläuft, zum Ziel haben, indem künstlich die Voraussetzungen für die Erlangung dieses Vorteils geschaffen werden, ... zur Folge [haben], dass der betreffende Vorteil nicht gewährt bzw. entzogen wird“ (Urteil vom 4. Juni 2009, Pometon, C-158/08, Slg. 2009, I-4695, Randnr. 27).
- 67 Der Gerichtshof hat hierzu bereits festgestellt, dass die Pflicht, einen durch eine illegale Praxis unrechtmäßig erlangten Vorteil zurückzugewähren, keine Sanktion ist, sondern lediglich die Folge der Feststellung, dass die Voraussetzungen für den Erhalt des gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteils künstlich geschaffen und der erlangte Vorteil somit rechtsgrundlos gewährt wurde und daher die Pflicht zur Rückzahlung besteht (vgl. in diesem Sinne Urteile Emsland-Stärke, Randnr. 56, und Pometon, Randnr. 28).
- 68 Daher ist der Einführer, der sich künstlich in eine Situation begeben hat, die es ihm ermöglicht, Ausfuhrerstattungen zu erhalten, unbeschadet gegebenenfalls im nationalen Recht vorgesehener administrativer, zivil- oder strafrechtlicher Sanktionen verpflichtet, die Zölle auf die betreffenden Waren zu entrichten.
- 69 Folglich ist bei der Ermittlung des Transaktionswerts nach den Art. 29 und 32 des Zollkodex zwingend die Ausfuhrerstattung zu berücksichtigen, die der Ausfuhrer missbräuchlich erhalten hat, indem er die Voraussetzungen für den Erhalt dieses Vorteils künstlich geschaffen hat.
- 70 Nach alledem ist auf die Fragen 3 und 4 zu antworten, dass die Art. 29 und 32 des Zollkodex dahin auszulegen sind, dass bei der Zollwertermittlung der Wert der Ausfuhrerstattung zu berücksichtigen ist, die für eine Ware gewährt und durch eine Praxis erlangt wurde, die darin besteht, unionsrechtliche Bestimmungen anzuwenden, um daraus missbräuchlich einen Vorteil zu ziehen.

Kosten

- 71 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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. Die Art. 29 und 32 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. 82/97 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Dezember 1996 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass sie für die Ermittlung des Zollwerts von Waren gelten, die auf der Grundlage eines Vertrags eingeführt werden, der zwar als Kaufvertrag bezeichnet wird, sich aber in Wahrheit als Be- oder Verarbeitungsvertrag herausstellt. Im Rahmen dieser Ermittlung kommt es nicht darauf an, ob die Be- oder Verarbeitung die Voraussetzungen erfüllt, die in Art. 24 dieser Verordnung dafür festgelegt sind, dass die betroffenen Waren als Ursprungswaren des Landes gelten, in dem die betreffenden Vorgänge stattgefunden haben.**

2. Die Art. 29 und 32 der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 82/97 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass bei der Zollwertermittlung der Wert der Ausfuhrerstattung zu berücksichtigen ist, die für eine Ware gewährt und durch eine Praxis erlangt wurde, die darin besteht, unionsrechtliche Bestimmungen anzuwenden, um daraus missbräuchlich einen Vorteil zu ziehen.

Unterschriften