

**Rechtssache C-125/24 [Palmstråle]<sup>i</sup>**

**Vorabentscheidungsersuchen**

**Eingangsdatum:**

15. Februar 2024

**Vorlegendes Gericht:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Oberstes Verwaltungsgericht,  
Schweden)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

13. Februar 2024

**Rechtsmittelführerin:**

AA

**Rechtsmittelgegner:**

Allmänna ombudet hos Tullverket (Vertreter des öffentlichen  
Interesses bei der Zollverwaltung)

---

<sup>i</sup> Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

**Ersuchen um Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV betreffend die Auslegung von Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie von Art. 86 Abs. 6 und Art. 203 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (im Folgenden: Zollkodex der Union oder Zollkodex).**

## **Einleitung**

- 1 Der Höchsta fürwaltungsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) möchte im Wege der Vorabentscheidung klären lassen, wie Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie Art. 86 Abs. 6 und Art. 203 des Zollkodex in Bezug auf die Voraussetzungen für die Befreiung der Wiedereinfuhr von Gegenständen von der Mehrwertsteuerpflicht auszulegen sind. Die Vorlagefrage stellt sich in einem Rechtsstreit über einen Verstoß gegen Zollvorschriften bei der Wiedereinfuhr.

## **Einschlägige Bestimmungen des Unionsrechts**

### *Mehrwertsteuerrichtlinie*

- 2 Wie sich aus Art. 2 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Gemäß Art. 30 gilt als „Einfuhr eines Gegenstands“ die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Art. 24 des Vertrags befindetet, in die Gemeinschaft.
- 3 Gemäß Art. 143 Abs. 1 Buchst. e befreien die Mitgliedstaaten die Wiedereinfuhr von unter eine Zollbefreiung fallenden Gegenständen durch denjenigen, der sie ausgeführt hat, und zwar in dem Zustand, in dem sie ausgeführt wurden, von der Steuer.

### *Zollkodex*

- 4 Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex sieht vor, dass Nicht-Unionswaren, die ursprünglich als Unionswaren aus dem Zollgebiet der Union ausgeführt wurden und innerhalb von drei Jahren wieder in dieses Zollgebiet eingeführt und dort zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet werden, auf Antrag des Beteiligten von den Einfuhrabgaben befreit werden. Gemäß Abs. 5 desselben Artikels wird die Befreiung nur gewährt, wenn die Waren sich bei der Wiedereinfuhr in demselben Zustand befinden wie bei der Ausfuhr, und gemäß Abs. 6 wird die Befreiung von den Einfuhrabgaben durch Informationen

untermauert, aus denen hervorgeht, dass die Bedingungen für die Befreiung erfüllt sind.

- 5 Die in das Zollgebiet der Union verbrachten Waren sind gemäß Art. 139 Abs. 1 Buchst. a bei ihrer Ankunft bei der bezeichneten Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort oder in der Freizone unverzüglich von der Person, die die Waren in das Zollgebiet der Union verbracht hat, zu stellen.
- 6 Gemäß Art. 79 Abs. 1 Buchst. a entsteht für einfuhrabgabenpflichtige Waren eine Einfuhrzollschuld, wenn eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf u. a. das Verbringen von Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union nicht erfüllt ist.
- 7 Aus Art. 86 Abs. 6 ergibt sich, dass, wenn in den zollrechtlichen Vorschriften eine zolltarifliche Abgabenbegünstigung oder die vollständige oder teilweise Befreiung von den Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben u. a. gemäß Art. 203 vorgesehen ist, diese zolltarifliche Abgabenbegünstigung oder Befreiung auch in den Fällen gilt, in denen eine Zollschuld nach Art. 79 entstanden ist, sofern der Verstoß, durch den die Zollschuld entstanden war, kein Täuschungsversuch war.
- 8 Gemäß dem 38. Erwägungsgrund des Zollkodex ist es angebracht, dem guten Glauben des Beteiligten in den Fällen, in denen eine Zollschuld auf einer Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften beruht, Rechnung zu tragen und die Folgen fahrlässigen Verhaltens des Zolld Schuldners auf ein Mindestmaß abzumildern.

### **Einschlägige nationale Bestimmungen**

- 9 Zu dem Zeitpunkt, den der Rechtsstreit betrifft, galt das Mervärdesskattelag (1994:200) (Mehrwertsteuergesetz [1994:200]). Das Gesetz wurde inzwischen durch ein neues Mervärdesskattelag ersetzt (Mehrwertsteuergesetz [2023:200]), aber das frühere Gesetz gilt, soweit hier einschlägig, weiterhin für Sachverhalte, die in die Zeit vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes fallen. Im Folgenden werden die anwendbaren Vorschriften des Gesetzes von 1994 angeführt. Das neue Gesetz enthält im Wesentlichen entsprechende Vorschriften.
- 10 Gemäß Kap. 1 § 1 Abs. 1 Nr. 3 ist bei der steuerpflichtigen Einfuhr von Gegenständen ins Inland Mehrwertsteuer zu bezahlen. Einfuhr bedeutet nach Kap. 2 § 1a das Verbringen eines Gegenstandes von einem Ort außerhalb der EU nach Schweden.
- 11 Aus Kap. 3 § 30 Abs. 1 geht hervor, dass eine Einfuhr von der Steuer befreit ist, die nach dem Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) [(Gesetz über die Steuerfreiheit bei der Einfuhr u. a. (1994:1551))] steuerbefreit ist.

- 12 Gemäß Kap. 2 § 5 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuerfreiheit bei der Einfuhr u. a. ist Steuerfreiheit für Unionswaren zu gewähren, die, nachdem sie aus der EU in ein Drittland ausgeführt wurden, von demjenigen nach Schweden eingeführt werden, der sie ausgeführt hat, wenn sie während der Zeit, in der sie außerhalb der EU ausgeführt waren, nicht bearbeitet worden sind. Nach Abs. 2 wird Steuerfreiheit nur gewährt, wenn die Waren von einer Zollbefreiung u. a. nach Art. 203 des Zollkodex umfasst sind. Waren, die gemäß der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif zollfrei sind, sind so zu behandeln, als seien sie zollpflichtig.

### Sachverhalt

- 13 AA ist Eigentümerin von Pferden, die in Turnieren in verschiedenen Ländern eingesetzt werden. Sie führte zwei Pferde aus dem Zollgebiet der Europäischen Union nach Norwegen aus. Nachdem die Pferde an Turnieren teilgenommen hatten, wurden sie an einem Grenzübergang von Norwegen nach Schweden wieder in die Union eingeführt. AA hielt nicht an der Zollstelle an, um die Einfuhr zu gestellen. Stattdessen wurde sie von der Straßenkontrolle der Zollverwaltung angehalten, direkt nachdem sie die Zollstelle passiert hatte.
- 14 Das Tullverk (Zollverwaltung) beschloss, von AA Mehrwertsteuer in Höhe von 41 178 SEK zu erheben. Zoll wurde nicht erhoben. Nach Ansicht der Zollverwaltung konnte Mehrwertsteuerfreiheit bei der Wiedereinfuhr nicht gewährt werden, da AA die Pferde nicht zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet hatte und auch keine Zollbefreiung beantragt hatte.
- 15 AA erhob gegen den Beschluss Klage beim Förvaltningsrätt i Karlstad (Verwaltungsgericht Karlstad), das sie abwies. Das Förvaltningsrätt stellte fest, dass die Pferde bei der Ankunft im Zollgebiet der Union nicht gestellt worden seien, dass daher eine Zollschuld entstanden sei und dass daher Mehrwertsteuer zu bezahlen sei. Das Gericht erklärte außerdem, dass eine grundsätzliche Voraussetzung für die Gewährung einer Befreiung von der Mehrwertsteuer bei der Wiedereinfuhr sei, dass die Waren zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet würden und dass der Anmeldende einen Antrag stelle. Da dies nicht geschehen sei, könne eine Befreiung von der Mehrwertsteuer nicht gewährt werden.
- 16 Sowohl AA als auch der Allmänna ombud hos Tullverket (Vertreter des öffentlichen Interesses bei der Zollverwaltung) legten gegen das Urteil des Förvaltningsrätt ein Rechtsmittel beim Kammarrätt i Göteborg (Oberverwaltungsgericht Göteborg) ein und beantragten, den Beschluss, von AA Mehrwertsteuer zu erheben, aufzuheben. Das Kammarrätt wies die Rechtsmittel mit im Wesentlichen derselben Begründung wie das Förvaltningsrätt ab.
- 17 AA hat gegen das Urteil des Kammarrätt ein Rechtsmittel beim Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) eingelegt, der das

Rechtsmittel zugelassen hat. Die Klage im öffentlichen Interesse wird vor dem Högsta förvaltningsdomstol vom Allmänna ombud hos Tullverket (Vertreter des öffentlichen Interesses bei der Zollverwaltung) betrieben. Daher ist einziger Rechtsmittelgegner der Vertreter des öffentlichen Interesses – und nicht die Zollverwaltung. Die Zollverwaltung hat jedoch Gelegenheit zur Stellungnahme im Rechtsstreit erhalten.

- 18 Im Schriftwechsel zwischen den Parteien nach der Zulassung des Rechtsmittels hat AA geltend gemacht, dass sie gegenüber dem Zollpersonal eine mündliche Anmeldung vorgenommen habe, als sie angehalten worden sei, nachdem sie die Zollstelle passiert habe. Der Allmänna ombud hat eingewandt, dass die Mitarbeiter, die an diesem Tag in der Zollstelle gearbeitet hätten, bestritten hätten, dass eine mündliche Zollanmeldung erfolgt sei.
- 19 AA hat früher im Prozess nicht angegeben, dass eine mündliche Anmeldung erfolgt sei. Damit ein Umstand, der erstmals vor dem Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) vorgebracht wird, vom Gericht berücksichtigt wird, bedarf es besonderer Gründe. Der Högsta förvaltningsdomstol wird später dazu Stellung nehmen, ob das Vorbringen von AA in Bezug auf eine mündliche Anmeldung zu berücksichtigen ist. Dieses Vorabentscheidungsersuchen betrifft jedoch nur den Geschehensablauf, der Gegenstand der Untersuchung in den Vorinstanzen war, d. h. das Passieren der Zollstelle, ohne dass die Waren gestellt wurden und ohne dass eine Zollanmeldung erfolgte und ein Antrag auf Zollbefreiung eingereicht wurde.

### **Standpunkte der Parteien und des Tullverk (Zollverwaltung)**

AA

- 20 AA beantragt, das Urteil des Kammarrätt dahin gehend abzuändern, dass der Beschluss des Tullverk (Zollverwaltung), von ihr Mehrwertsteuer zu erheben, aufgehoben wird. Sie führt Folgendes an.
- 21 Sie habe wirtschaftlich keinen Vorteil dadurch gehabt, dass sie nicht an der Zollstelle angehalten und die Einfuhr der Pferde angemeldet habe, sondern sie habe zum Besten der Tiere rechtzeitig eine Fähre nach Finnland erreichen und die Reisezeit für die Tiere verkürzen wollen. Vor der Ausreise habe sie sichergestellt, dass die vorübergehende Ausfuhr nach Norwegen auf korrekte Art und Weise gehandhabt würde, und sie habe geglaubt, dass die Voraussetzungen für die Wiedereinfuhr damit ebenfalls erfüllt seien. Es handele sich um einen Irrtum ihrerseits und es sei unangemessen, dass dieser dazu führen solle, dass von ihr aufgrund der Wiedereinfuhr Mehrwertsteuer erhoben würde.
- 22 Die Bestimmung in Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex sei so auszulegen, dass ein Recht auf Zollbefreiung – und damit auf die Befreiung von der Mehrwertsteuer – auch dann vorliege, wenn die formalen Voraussetzungen von Art. 203 nicht erfüllt

seien, unter der Voraussetzung, dass es sich nicht um einen Täuschungsversuch handele. Da die materiellen Voraussetzungen von Art. 203 erfüllt seien und es sich nicht um einen Täuschungsversuch handele, sei von ihr keine Mehrwertsteuer zu erheben.

*Allmänna ombudet hos Tullverket (Vertreter des öffentlichen Interesses bei der Zollverwaltung)*

- 23 Der Allmänna ombud hos Tullverket (Vertreter des öffentlichen Interesses bei der Zollverwaltung) hält den Beschluss, Mehrwertsteuer von AA zu erheben, nunmehr für richtig, und vertritt daher die Auffassung, dass deren Rechtsmittel gegen das Urteil des Kammarrätt zurückzuweisen sei. Der Allmänna ombud führt Folgendes an.
- 24 Eine Voraussetzung dafür, die Wiedereinfuhr der Pferde von der Mehrwertsteuerpflicht zu befreien, sei, dass sie von einer Zollbefreiung umfasst sei. Es sei klar, dass die materiellen Voraussetzungen für eine Zollbefreiung nach Art. 203 des Zollkodex erfüllt seien und dass es nicht um einen Täuschungsversuch gehe.
- 25 Als Voraussetzungen für eine Befreiung gemäß Art. 203 gelte jedoch auch, dass die Waren zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet würden und dass der Beteiligte die Befreiung beantrage. Aus Art. 86 Abs. 6 und Art. 203 gehe keine Ausnahme von diesen Voraussetzungen hervor. Sie hätten daher auch in solchen Fällen zu gelten, in denen die Zollschuld gemäß Art. 79 aufgrund der Nichterfüllung einer zollrechtlichen Verpflichtung entstehe.
- 26 Aus der Untersuchung des Falles gehe nicht hervor, dass AA die formalen Voraussetzungen des Art. 203 erfüllt habe, als die Pferde in das Zollgebiet der Union eingeführt worden seien.

*Tullverket (Zollverwaltung)*

- 27 Nach Ansicht des Tullverk (Zollverwaltung) ist das Rechtsmittel zurückzuweisen, und es führt Folgendes an. Da die Waren nicht zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet worden seien, würden sie nicht von der Zollbefreiung gemäß Art. 203 umfasst. Die Einfuhr sei daher mehrwertsteuerpflichtig.

### **Erforderlichkeit der Vorabentscheidung**

- 28 Aus der Mehrwertsteuerrichtlinie geht hervor, dass die Einfuhr von Waren von einem Drittland in die Union der Mehrwertsteuer unterliegt. Gemäß Art. 143 Abs. 1 Buchst. e befreien die Mitgliedstaaten jedoch die Wiedereinfuhr von unter eine Zollbefreiung fallenden Gegenständen durch denjenigen, der sie ausgeführt hat, und zwar in dem Zustand, in dem sie ausgeführt wurden, von der Steuer.



- 29 AA hat die Pferde in dem Zustand wiedereingeführt, in dem sie waren, als sie sie ausführte. Dafür, ob sie für die Wiedereinfuhr zur Zahlung von Mehrwertsteuer verpflichtet ist, ist somit entscheidend, ob die Pferde im Sinne von Art. 143 Abs. 1 Buchst. e unter eine Zollbefreiung fallen.
- 30 Im Zollkodex wird die Befreiung von Einfuhrzöllen bei der Wiedereinfuhr in Art. 203 geregelt. Es ist im Rechtsstreit unstrittig, dass die dort angegebenen materiellen Voraussetzungen für die Befreiung in diesem Fall erfüllt sind. Wie in Rn. 19 ausgeführt, wird in diesem Vorabentscheidungsersuchen jedoch davon ausgegangen, dass AA es unter Verstoß gegen Art. 139 Abs. 1 des Zollkodex unterließ, die Einfuhr bei der Zollstelle zu gestatten, und dass die in Art. 203 genannten formalen Voraussetzungen für eine Befreiung – d. h., dass die Waren zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr anzumelden sind und dass ein Antrag auf Befreiung zu stellen ist – von ihr nicht erfüllt wurden.
- 31 Aus Art. 79 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex ergibt sich, dass für einfuhrabgabepflichtige Waren eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf das Verbringen von Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union nicht erfüllt ist. Nach Art. 86 Abs. 6 gilt jedoch, dass die Befreiung von Einfuhrabgaben, die in Art. 203 vorgesehen ist, auch anzuwenden ist, wenn eine Zollschuld nach Art. 79 entstanden ist, sofern der Verstoß, durch den die Zollschuld entstanden ist, kein Täuschungsversuch war. Im Rechtsstreit ist es unstrittig, dass AA sich keines Täuschungsversuchs schuldig gemacht hat.
- 32 AA vertritt die Auffassung, dass Art. 86 Abs. 6 des Zollkodex so auszulegen sei, dass ein Recht auf Zollbefreiung auch dann vorliege, wenn die formalen Voraussetzungen von Art. 203 nicht erfüllt seien. Nach dieser Auslegung sind die Pferde somit von der Zollbefreiung umfasst, was gemäß Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie bedeutet, dass deren Wiedereinfuhr von der Steuerpflicht zu befreien ist.
- 33 Der Allmänna ombud hingegen meint, dass auch die formalen Voraussetzungen von Art. 203 des Zollkodex erfüllt sein müssten, damit eine Befreiung vom Einfuhrzoll gewährt werden könne. Da diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, führt diese Auslegung dazu, dass keine Befreiung von der Steuerpflicht gemäß Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie zu gewähren ist.
- 34 Der Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) hält es für nicht klar, welche dieser Auslegungen die richtige ist.
- 35 Auf der einen Seite kann, wie der Allmänna ombud anführt, festgestellt werden, dass aus dem Wortlaut von Art. 86 Abs. 6 und Art. 203 nichts anderes hervorgeht, als dass sämtliche Voraussetzungen, die in Art. 203 genannt sind, erfüllt sein müssen, damit eine Befreiung in Frage kommt. Der Wortlaut für sich genommen stützt demnach nicht, dass es in Situationen, die von Art. 79 umfasst sind, nicht

erforderlich wäre, dass auch die formalen Voraussetzungen, die in Art. 203 genannt sind, erfüllt sein müssen, damit eine Befreiung gewährt werden kann.

- 36 Auf der anderen Seite ist eine Voraussetzung dafür, dass eine Zollschuld nach Art. 79 überhaupt entsteht, die Nichterfüllung einer der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen. Man kann sich fragen, in welchen Situationen sich ein Importeur einer solchen Nichterfüllung schuldig machen, aber zugleich die in Art. 203 angegebenen formalen Voraussetzungen erfüllen kann. Jedenfalls kann eine solche Zuwiderhandlung wie im vorliegenden Fall, d. h. die unterlassene Gestellung der verbrachten Waren unter Verstoß gegen Art. 139 Abs. 1, kaum vorkommen, ohne dass der Importeur es zugleich auch unterlässt, eine Zollanmeldung abzugeben und eine Befreiung zu beantragen. Eine Auslegung strikt gemäß dem Wortlaut der Bestimmungen dürfte somit bedeuten, dass eine Anwendung von Art. 86 Abs. 6 in einer solchen Situation niemals in Frage käme. Es kann in Frage gestellt werden, ob dies mit dem Ziel der Bestimmungen vereinbar ist (vgl. den 38. Erwägungsgrund des Zollkodex).
- 37 Die Auslegungsfrage, die im Rechtsstreit aufgeworfen wird, scheint vom Gerichtshof noch nicht entschieden worden zu sein, so dass dem Högsta förvaltningsdomstol eine hinreichende Anleitung zur Entscheidung des Rechtsstreits fehlt. Infolgedessen ist es erforderlich, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen.
- 38 Der Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) bittet vor diesem Hintergrund um die Beantwortung folgender Frage.

*Frage*

Sind Art. 143 Abs. 1 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 86 Abs. 6 und Art. 203 des Zollkodex der Union so auszulegen, dass sowohl die materiellen als auch die formalen Voraussetzungen, die in Art. 203 genannt sind, erfüllt sein müssen, damit eine Befreiung von den Einfuhrabgaben und damit eine Befreiung von der Mehrwertsteuer bei der Wiedereinfuhr zu gewähren ist, wenn eine Zollschuld nach Art. 79 des Zollkodex wegen Nichterfüllung der Gestellungspflicht gemäß Art. 139 Abs. 1 des Zollkodex entstanden ist?