Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

20. Dezember 2017*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte – Anspruch auf rechtliches Gehör – Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 – Zollkodex der Gemeinschaften – Art. 244 – Nacherhebung einer Zollschuld – Keine vorherige Anhörung des Adressaten vor Erlass eines Steuerberichtigungsbescheids – Anspruch des Adressaten auf Aussetzung der Vollziehung des Berichtigungsbescheids – Keine automatische Aussetzung bei Einlegung eines verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfs – Verweis auf die Voraussetzungen des Art. 244 des Zollkodex“

In der Rechtssache C-276/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof, Italien) mit Entscheidung vom 17. März 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 17. Mai 2016, in dem Verfahren

Prequ' Italia Srl

gegen

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas (Berichterstatter) sowie der Richterinnen C. Toader und A. Prechal,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. Albenzio, avvocato dello Stato,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Tomat und L. Grønfeldt als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

* Verfahrenssprache: Italienisch.

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. 1992, L 302, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000 (ABl. 2000, L 311, S. 17) geänderten Fassung (im Folgenden: Zollkodex) und des Grundsatzes der Wahrung der Verteidigungsrechte gemäß dem Unionsrecht.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Prequ' Italia Srl und der Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agentur für Zölle und Monopole, Italien, im Folgenden: Zollagentur) wegen Steuerbescheiden der Zollagentur über die Nacherhebung von Einfuhrmehrwertsteuer wegen Nichteinhaltung der Pflicht, Waren physisch in ein Steuerlager zu verbringen.

Rechtlicher Rahmen

Zollkodex

3 Art. 243 des Zollkodex bestimmt Folgendes:

„(1) Jede Person kann einen Rechtsbehelf gegen Entscheidungen der Zollbehörden auf dem Gebiet des Zollrechts einlegen, die sie unmittelbar und persönlich betreffen.

…

Der Rechtsbehelf ist in dem Mitgliedstaat einzulegen, in dem die Entscheidung getroffen oder beantragt wurde.

(2) Ein Rechtsbehelf kann eingelegt werden:

a) auf einer ersten Stufe bei der von den Mitgliedstaaten dafür bestimmten Zollbehörde;

b) auf einer zweiten Stufe bei einer unabhängigen Instanz; dabei kann es sich nach dem geltenden Recht der Mitgliedstaaten um ein Gericht oder eine gleichwertige spezielle Stelle handeln."

4 Art. 244 des Zollkodex lautet:

„Durch die Einlegung des Rechtsbehelfs wird die Vollziehung der angefochtenen Entscheidung nicht ausgesetzt.

Die Zollbehörden setzen jedoch die Vollziehung der Entscheidung ganz oder teilweise aus, wenn sie begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung haben oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.

Bewirkt die angefochtene Entscheidung die Erhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben, so wird die Aussetzung der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht. Diese Sicherheitsleistung braucht jedoch nicht gefordert zu werden, wenn eine derartige Forderung aufgrund der Lage des Schuldners zu ernsten Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen könnte."

5 Art. 245 des Zollkodex lautet:

„Die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens werden von den Mitgliedstaaten erlassen."

Italienisches Recht

6 Das Gesetzesvertretende Dekret Nr. 374 vom 8. November 1990 zur Neugestaltung der Zolleinrichtungen und Überprüfung der Feststellungs- und Prüfverfahren (Supplemento ordinario Nr. 80 zur GURI Nr. 291 vom 14. Dezember 1990, im Folgenden: Gesetzesvertretendes Dekret Nr. 374/1990) bestimmt in Art. 11 („Überprüfung der Feststellung, Aufgaben und Befugnisse der [Zollämter]") in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung:

„(1) Das Zollamt kann einen bestandskräftigen Feststellungsbescheid überprüfen, auch wenn die Waren, die Gegenstand dieses Bescheids waren, dem Marktteilnehmer zur freien Verfügung überlassen wurden oder das Zollgebiet bereits verlassen haben. Die Überprüfung erfolgt von Amts wegen oder auf Antrag des betroffenen Marktteilnehmers …

(2) Das Zollamt kann zur Überprüfung des Feststellungsbescheids die Marktteilnehmer … auffordern, persönlich zu erscheinen oder sich vertreten zu lassen, oder in dieser Frist Unterlagen und Dokumente … in Bezug auf die Waren zu übermitteln, die Gegenstand der Zollabfertigung sind. …

…

(5) Wenn die von Amts wegen oder auf Antrag eines Beteiligten erfolgte Überprüfung … Fehler bezüglich der dem Feststellungsbescheid zugrunde liegenden Angaben ergibt, nimmt das Zollamt die entsprechende Berichtigung vor und unterrichtet den betreffenden Marktteilnehmer durch besondere Mitteilung. …

(5a) Die Begründung des Bescheids muss die tatsächlichen Umstände und rechtlichen Gründe angeben, die zu seinem Erlass geführt haben. … Der Feststellungsbescheid ist nichtig, wenn die Mitteilung nicht die in diesem Absatz genannte Begründung enthält.

…

(7) Die Berichtigung kann vom Marktteilnehmer binnen 30 Tagen ab Zustellung des Bescheids angefochten werden. Zum Zeitpunkt der Anfechtung wird im Hinblick auf die etwaige Einleitung der Verwaltungsverfahren zur Entscheidung von Streitigkeiten, die in den Art. 66 ff. des Einheitstexts der Rechtsvorschriften in Zollsachen, genehmigt durch Dekret Nr. 43 des Präsidenten der Republik vom 23. Januar 1973, vorgesehen sind, ein entsprechendes Protokoll errichtet.

(8) Ist die Berichtigung bestandskräftig geworden, nimmt das Zollamt die Beitreibung der vom Marktteilnehmer geschuldeten höheren Abgaben vor oder leitet von Amts wegen das Verfahren zur Erstattung zu viel gezahlter Beträge ein. Der Steuerberichtigungsbescheid umfasst gegebenenfalls die Beanstandung von Verstößen durch unrichtige Erklärungen oder schwerwiegenderer Zuwiderhandlungen, die festgestellt worden sind.

…"

7 Das Gesetz Nr. 212/2000 vom 27. Juli 2000 mit Vorschriften über die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen sieht in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (GURI Nr. 177 vom 31. Juli 2000, im Folgenden: Gesetz Nr. 212/2000) in Art. 12 („Rechte und Garantien des einer Steuerprüfung unterworfenen Steuerpflichtigen") Abs. 7 vor:

„Unter Beachtung des Grundsatzes der Zusammenarbeit zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen kann dieser nach Aushändigung der Kopie des Protokolls über den Abschluss der Maßnahmen durch die Kontrollorgane binnen 60 Tagen Bemerkungen und Anträge einreichen, die von den Steuerbehörden geprüft werden. Der Feststellungsbescheid darf nicht vor Ablauf dieser Frist erlassen werden, sofern nicht ein Fall besonderer und begründeter Dringlichkeit gegeben ist."

8 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der nationale Gesetzgeber im Jahr 2012 nach den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Ereignissen Art. 11 Abs. 7 des Gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 374/1990 aufgehoben und das System des innerstaatlichen Rechtsbehelfs durch ein Verfahren ersetzt hat, das dem in Art. 12 des Gesetzes Nr. 212/2000 vorgesehenen entspricht.

9 Das Dekret Nr. 43 des Präsidenten der Republik vom 23. Januar 1973 über die Billigung des Einheitstexts der Rechtsvorschriften in Zollsachen (GURI Nr. 80 vom 28. März 1973, im Folgenden: Einheitstext der Rechtsvorschriften in Zollsachen) bestimmt in Art. 66 („Verwaltungsverfahren zur Streitbeilegung in erster Instanz"):

„Binnen einer Ausschlussfrist von 30 Tagen nach Unterzeichnung des Protokolls, [mit dem festgestellt wird, dass der Eigentümer der Ware der Entscheidung des Leiters der Zollstelle widerspricht], kann der Marktteilnehmer beim Leiter der Zollabteilung die Beilegung des Streits beantragen. Dazu hat er bei der zuständigen Zollbehörde einen entsprechenden Antrag unter Beifügung der Dokumente und Angabe der Beweismittel zu stellen, die er für sachdienlich erachtet. Der Antrag wird durch die Zollstelle zusammen mit dem Protokoll … und dem Vorbringen des Antragstellers binnen zehn Tagen dem Leiter der Zollabteilung übermittelt, der durch mit Gründen versehenem Beschluss über den Streit entscheidet … Dem betroffenen Marktteilnehmer ist eine Kopie des Vorbringens der Zollstelle auszuhändigen. Ist die in Abs. 1 genannte Frist erfolglos abgelaufen, gilt dies als Anerkennung des Vorbringens der Zollstelle …"

10 Art. 68 („Verwaltungsverfahren zur Streitbeilegung in zweiter Instanz") des Einheitstexts der Rechtsvorschriften in Zollsachen sieht vor:

„Die Entscheidung des Leiters der Zollabteilung muss binnen vier Monaten nach Einreichung des förmlichen Antrags nach Art. 66 erlassen werden und ist dem Betroffenen unverzüglich durch die zuständige Zollstelle zuzustellen. Gegen die Entscheidung des Leiters der Zollabteilung ist ein Rechtsbehelf beim Finanzminister zulässig; … Der Minister entscheidet durch mit Gründen versehenem Beschluss nach Anhörung des gemäß dem folgenden Artikel zusammengesetzten zentralen Beratungsausschlusses der Zollsachverständigen. Ist die in Abs. 2 genannte Frist erfolglos abgelaufen, gilt dies als Anerkennung der Entscheidung in erster Instanz. In diesem Fall geht die Zollstelle nach Art. 61 letzter Absatz vor."

11 Das Rundschreiben Nr. 41/D der Zollagentur vom 17. Juni 2002 enthält nähere Angaben über die in den Art. 66 ff. des Einheitstexts der Rechtsvorschriften in Zollsachen vorgesehenen Verwaltungsverfahren zur Beilegung von Zollstreitigkeiten. Aus ihm geht hervor, dass in dem Fall, dass der Marktteilnehmer das Verwaltungsverfahren zur Streitbeilegung einleitet, die 60-Tage-Frist für die Anfechtung des Feststellungsbescheids vor dem Finanzgericht erst nach Abschluss dieses Verwaltungsverfahrens beginnt, d. h. nach Zustellung der Entscheidung des Regionaldirektors der zuständigen Zollagentur, mit der der Feststellungsbescheid bestandskräftig wird. Der Marktteilnehmer kann davon absehen, das im Einheitstext der Rechtsvorschriften in Zollsachen vorgesehene Verwaltungsverfahren einzuleiten. In diesem Fall muss der Steuerberichtigungsbescheid binnen 60 Tagen nach seiner Zustellung angefochten werden.

12 In Bezug auf die in Art. 11 Abs. 5 des Gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 374/1990 genannten Steuerberichtigungsbescheide stellt das Rundschreiben Nr. 41/D klar, dass

„… diese Abgabenbescheide (im Sinne von Art. 244 des Zollkodex) … gegenüber dem Steuerpflichtigen unmittelbar vollziehbar [sind] und … als solche bei den Finanzgerichten binnen der oben genannten Ausschlussfrist selbständig angefochten werden [können]. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Anfechtung des Berichtigungsbescheids durch Einleitung eines Zollrechtsstreits oder Erhebung einer Klage beim zuständigen Finanzgericht der Provinz nicht zur Aussetzung der Vollziehung führt ([vgl.] den angeführten [Art.] 244 des [Zollkodex]). Dies lässt jedoch die Befugnis der Ämter der [Zollagentur] unberührt, auf entsprechenden Antrag des betroffenen Marktteilnehmers den Bescheid im Verwaltungswege vorläufig auszusetzen, sofern die in der genannten gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind …“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

13 Prequ' Italia führte Waren unter Aussetzung der Mehrwertsteuerpflicht ein. Bei der Erfüllung der Einfuhrzollförmlichkeiten nahm sie die Möglichkeit wahr, von der Zahlung der Mehrwertsteuer befreit zu werden, indem sie sich in ihren Einfuhrzollanmeldungen verpflichtete, die gekauften Waren in ein bestimmtes Steuerlager zu verbringen. Die eingeführten Waren wurden jedoch nicht physisch in das Lager verbracht.

14 Das Ufficio delle Dogane di Livorno (Zollamt Livorno, Italien) erließ am 13. November 2009 nach der Feststellung, dass Prequ' Italia das Steuerlager nur virtuell genutzt hatte, gegen sie zehn Berichtigungsbescheide zur Nachforderung von Einfuhrmehrwertsteuer.

15 In jedem der Bescheide hieß es, der Steuerpflichtige könne gemäß Art. 11 Abs. 7 des Gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 374/1990 einen verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelf gemäß den Art. 66 ff. des Einheitstexts der Rechtsvorschriften in Zollsachen einlegen, im Anschluss an den der Steuerpflichtige Klage bei Gericht einlegen könne.

16 In diesen Bescheiden wurde auch darauf hingewiesen, dass es möglich sei, eine Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids zu erwirken, sofern die Voraussetzungen nach Art. 244 des Zollkodex vorlägen, indem beim Bezirksdirektor der Zollagentur ein Antrag zusammen mit einer entsprechenden Sicherheitsleistung in Höhe der festgestellten zusätzlichen Zölle gestellt werde.

17 In der Vorlageentscheidung wird nicht angegeben, ob Prequ' Italia im vorliegenden Fall ihre Befugnis gemäß Art. 11 Abs. 7 des Gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 374/1990, die Steuerberichtigungsbescheide binnen 30 Tagen nach ihrer Zustellung anzufechten, ausgeübt und nach Art. 66 des Einheitstexts der Rechtsvorschriften in Zollsachen ein Verwaltungsverfahren zur Beilegung des Zollstreits eingeleitet hat.

18 Jedenfalls erhob Prequ' Italia im Februar 2010 gegen die zehn Steuerberichtigungsbescheide Klage bei der Commissione tributaria provinciale di Livorno (Finanzgericht der Provinz Livorno, Italien), die diese mit Entscheidung vom 24. Februar 2011 abwies.

19 Prequ' Italia legte gegen dieses Urteil ein Rechtsmittel bei der Commissione tributaria regionale di Firenze (Finanzgericht der Region Florenz, Italien) ein, die ihr Rechtsmittel mit Entscheidung vom 13. Dezember 2012 zurückwies.

20 Aus der dem Gerichtshof vorgelegten Akte geht hervor, dass Prequ' Italia im Rahmen ihrer gerichtlichen Rechtsbehelfe eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör vortrug, indem sie im Wesentlichen geltend machte, dass die Berichtigungsbescheide auf der Grundlage von Art. 12 Abs. 7 des Gesetzes Nr. 212/2000 und nicht von Art. 11 Abs. 7 des Gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 374/1990 hätten erlassen werden müssen.

21 Die Commissione tributaria provinciale di Livorno (Finanzgericht der Provinz Livorno) und die Commissione tributaria regionale di Firenze (Finanzgericht der Region Florenz) bestätigten die Entscheidung der Zollbehörde durch Anwendung der Rechtsprechung der Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof, Italien), wonach Art. 12 Abs. 7 des Gesetzes Nr. 212/2000 im Zollrecht nicht angewandt werden könne.

22 Prequ' Italia legte daraufhin eine Kassationsbeschwerde bei der Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof) ein.

23 Mit den bei der Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof) geltend gemachten Kassationsgründen macht Prequ' Italia u. a. eine Verletzung ihrer Verteidigungsrechte geltend, weil die angefochtenen Steuerberichtigungsbescheide vom Zollamt erlassen worden seien, ohne dass sie zuvor in einem kontradiktorischen Verwaltungsverfahren angehört worden sei. Ihrer Ansicht nach hätte Art. 12 Abs. 7 des Gesetzes Nr. 212/2000 angewandt werden müssen, der dem Steuerpflichtigen den Anspruch auf ein kontradiktorisches Verfahren gewähre und ihm eine Stellungnahme bei der zuständigen Behörde ermögliche.

24 In ihrem Verteidigungsschriftsatz macht die Zollagentur geltend, die Kassationsgründe der Prequ' Italia entbehrten der Grundlage. Zur Frage eines Verstoßes gegen den Grundsatz des kontradiktorischen Verfahrens im Zollrecht trägt sie vor, dass Art. 12 Abs. 7 des Gesetzes Nr. 212/2000 nach der Rechtsprechung der Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof) auf Zollverfahren nicht anwendbar sei. Zudem könne der Anspruch auf ein kontradiktorisches Verfahren durch die Regelung in Art. 11 Abs. 7 des Gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 374/1990 geschützt werden.

25 Insoweit weist das vorlegende Gericht zunächst darauf hin, dass nach seiner Rechtsprechung Art. 12 Abs. 7 des Gesetzes Nr. 212/2000, der dem Steuerpflichtigen die Wahrung des Grundsatzes des kontradiktorischen Verfahrens gewährleisten solle, nicht vor Einlegung eines gerichtlichen Rechtsbehelfs gegen einen Steuerbescheid anwendbar sei und jedenfalls im Zollrecht unanwendbar sei.

26 Zur Besonderheit des Zollrechts in Bezug auf die Frage, ob das kontradiktorische Verfahren eingehalten sei, habe es wiederholt entschieden, dass sich die Wahrung des Grundsatzes des kontradiktorischen Verfahrens auch während des Verwaltungsverfahrens – selbst wenn im Zollkodex nicht ausdrücklich darauf hingewiesen werde – aus den ausdrücklichen Bestimmungen des Art. 11 des Gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 374/1990 ergebe und einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts darstelle, der immer dann zur Anwendung komme, wenn die Verwaltung gegenüber einer Person eine diese beschwerende Maßnahme erlassen möchte.

27 Es habe in seiner Rechtsprechung ebenfalls wiederholt entschieden, dass die Wahrung des Grundsatzes des kontradiktorischen Verfahrens durch die in den Art. 66 ff. des Einheitstexts der Rechtsvorschriften in Zollsachen, auf die Art. 11 des Gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 374/1990 verweise, genannten Verwaltungsverfahren vollständig gewährleistet sei. Mit diesen Verfahren könne zugunsten des Steuerpflichtigen zuvor ein kontradiktorisches Verfahren eingeleitet werden, da zum einen Art. 66 des Einheitstexts der Rechtsvorschriften in Zollsachen vorsehe, dass der Marktteilnehmer Einspruch gegen den Berichtigungsbescheid „unter Beifügung der Dokumente und Angabe der Beweismittel …, die er für sachdienlich erachtet", einlege und zum anderen erst nach Abschluss des kontradiktorischen Verwaltungsverfahrens im Fall einer teilweise oder ganz zu Ungunsten der den Einspruch einlegenden Partei ausfallenden Entscheidung die „Bestandskraft" des Berichtigungsbescheids festgestellt werde und der Steuerpflichtige den Berichtigungsbescheid mit einer Klage vor Gericht anfechten könne.

28 Das vorlegende Gericht verweist zweitens auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Anspruch auf rechtliches Gehör und insbesondere auf das Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041).

29 Unter Hinweis auf die Grundsätze, die vom Gerichtshof im Rahmen einer Rechtssache aufgestellt wurden, in der die Aussetzung einer unter Missachtung des Anspruchs auf vorheriges rechtliches Gehör erlassenen Zahlungsaufforderung in einem Ministerialerlass vorgesehen war, fragt sich das vorlegende Gericht, wie es sich verhalte, wenn sich die innerstaatliche Regelung – wie in der vorliegenden Rechtssache – darauf beschränke, die Aussetzung der Vollziehung eines ohne vorherige Anhörung des Betroffenen erlassenen Bescheids lediglich unter Verweis auf die Bestimmungen von Art. 244 des Zollkodex vorzusehen, ohne dass eine spezifische Regelung zur Durchführung dieser Bestimmungen vorgesehen sei.

30 Die Aussetzung eines ohne vorherige Anhörung des Steuerpflichtigen erlassenen Zollbescheids sei insoweit keine automatische Folge der Einlegung des verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfs, sondern nur eine Maßnahme, die die Verwaltung bei Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 244 des Zollkodex erlassen dürfe.

31 Deshalb sei zu fragen, ob die Grundsätze der Wahrung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Zollrecht, wie sie im Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041) aufgestellt worden seien, einer nationalen Zollregelung wie der zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens anwendbaren entgegenstehen, die für den Adressaten eines ohne vorheriges kontradiktorisches Verfahren erlassenen Steuerbescheids die Möglichkeit vorsehe, die Aussetzung der Vollziehung des Bescheids zu dem Zeitpunkt zu erwirken, zu dem er einen Rechtsbehelf einlege, indem sie auf die Voraussetzungen von Art. 244 des Zollkodex verweise, ohne die Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheids als normale Folge der Einlegung eines verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfs vorzusehen.

32 Unter diesen Umständen hat die Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Verstößt die im Ausgangsverfahren fragliche Vorschrift des italienischen Rechts gegen den im Unionsrecht anerkannten allgemeinen Grundsatz des kontradiktorischen Verfahrens, soweit sie nicht zugunsten eines vor dem Erlass eines Steuerbescheids durch die Zollverwaltung nicht angehörten Steuerpflichtigen die Aussetzung des Steuerbescheids als normale Folge der Einlegung eines Rechtsbehelfs vorsieht?

Zur Vorlagefrage

Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

33 Die italienische Regierung und die Europäische Kommission zweifeln an der Zulässigkeit der Vorlagefrage.

34 Die italienische Regierung hält das Vorabentscheidungsersuchen für unzulässig, weil die von der Gesellschaft Prequ' Italia vorgebrachte Rüge einer Verletzung ihrer Verteidigungsrechte der Grundlage entbehre, da diese Gesellschaft vor dem Erlass der Steuerberichtigungsbescheide über die Einleitung des Verwaltungsverfahrens und über ihr Recht unterrichtet worden sei, binnen 30 Tagen Stellung zu nehmen, so dass in ihrem Fall ein kontradiktorisches Verfahren zur Verfügung gestanden habe.

35 Die Kommission hat Bedenken, ob das vorlegende Gericht den tatsächlichen und rechtlichen Kontext der Vorlagefrage hinreichend definiert hat, damit der Gerichtshof über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der Frage erforderlich sind.

36 Das vorlegende Gericht habe den maßgeblichen Sachverhalt und die Verfahrensfragen, die dem Vorabentscheidungsersuchen zugrunde lägen, lediglich kurz dargestellt. Daher sei nicht eindeutig erkennbar, dass Prequ' Italia die Steuerberichtigungsbescheide angefochten habe, wie es nach Art. 11 Abs. 7 des Gesetzesvertretenden Dekrets Nr. 374/1990 ihr Recht sei, und dass sie anschließend das Verwaltungsverfahren zur Streitbeilegung eingeleitet habe. Zudem sei nicht angegeben, dass Prequ' Italia einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Bescheide gestellt habe und diesem Antrag gegebenenfalls stattgegeben worden sei oder ob er zurückgewiesen worden sei.

37 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das in Art. 267 AEUV vorgesehene Verfahren nach ständiger Rechtsprechung ein Instrument der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten ist, das Letzteren die Verantwortung überträgt, im Hinblick auf die Besonderheiten der einzelnen Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass ihres Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof von ihnen vorgelegten Fragen zu beurteilen (Urteil vom 12. Oktober 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Die Vorlageentscheidung hat zwar die Anforderungen in Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs einzuhalten, da sie andernfalls für unzulässig zu erklären ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Juli 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, Rn. 18, 19 und 21), doch darf eine Entscheidung über die Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur abgelehnt werden, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 12. Oktober 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Hier ist festzustellen, dass die in der vorliegenden Rechtssache gestellte Frage eindeutig die Möglichkeit betrifft, im Rahmen des Verwaltungsverfahrens zur Beilegung eines Zollrechtsstreits und folglich in einem vor Einlegung eines gerichtlichen Rechtsbehelfs liegenden Stadium die Aussetzung der Vollziehung zollrechtlicher Steuerbescheide zu erreichen, und im Zusammenhang mit der Antwort steht, die der Gerichtshof auf die von ihm im Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041), geprüfte zweite Frage gegeben hat.

40 Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass die in jenem Urteil angeführten Grundsätze in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit Anwendung finden können, zweifelt jedoch daran, ob es für die Verneinung der Rechtswidrigkeit einer ohne vorherige Anhörung des Steuerpflichtigen erlassenen zollrechtlichen Maßnahme erforderlich ist, dass die nationale Regelung dem Steuerpflichtigen gewährleistet, dass er den streitigen Bescheid im Rahmen eines verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfs anfechten kann und die Aussetzung des Bescheids die normale Folge der Einlegung eines solchen Rechtsbehelfs ist.

41 Folglich liefert der in der Vorlageentscheidung dargestellte tatsächliche und rechtliche Kontext den Grund, der das vorlegende Gericht dazu veranlasst hat, dem Gerichtshof eine Frage vorzulegen, und genügt, um die Frage des vorlegenden Gerichts zu erhellen, die dahin geht, ob eine nationale Regelung, wonach der Adressat eines Steuerberichtigungsbescheids die Möglichkeit hat, diesen Bescheid mit einem verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelf anzufechten und die Aussetzung seiner Vollziehung zu beantragen, die Aussetzung des Bescheids aber nicht die normale und automatische Folge der Einlegung eines solchen verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfs ist, mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör vereinbar ist.

42 Im Übrigen ist im Hinblick auf das Vorbringen der italienischen Regierung festzustellen, dass aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervorgeht, dass das vorlegende Gericht die zollrechtliche Auslegung des Grundsatzes der Wahrung des Anspruchs auf rechtliches Gehör benötigt. Jedenfalls ist in Anbetracht der Vorlageentscheidung nicht ersichtlich, dass die Vorlagefrage für den Ausgang des beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreits unerheblich ist.

43 Nach alledem ist die Vorlagefrage zulässig.

Zur Vorlagefrage

44 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Recht jeder Person, vor Erlass einer für ihre Interessen möglicherweise nachteiligen Entscheidung gehört zu werden, dahin auszulegen ist, dass die Verteidigungsrechte des Adressaten eines Steuerberichtigungsbescheids, den die Zollbehörden ohne vorherige Anhörung des Betroffenen erlassen haben, verletzt sind, wenn die nationale Regelung, die es dem Betroffenen gestattet, den Bescheid mit einem verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelf anzufechten, unter Verweis auf Art. 244 des Zollkodex lediglich die Möglichkeit vorsieht, die Aussetzung der Vollziehung des Bescheids bis zu seiner etwaigen Änderung zu beantragen, nicht aber vorsieht, dass die Einlegung eines verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfs zur automatischen Aussetzung der Vollziehung des Bescheids führt.

45 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Wahrung der Verteidigungsrechte nach gefestigter Rechtsprechung ein tragender Grundsatz des Unionsrechts ist, mit dem der Anspruch darauf, in jedem Verfahren gehört zu werden, untrennbar verbunden ist (Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Nach diesem Grundsatz, der anwendbar ist, wann immer die Verwaltung beabsichtigt, gegenüber einer Person eine sie beschwerende Maßnahme zu erlassen, müssen die Adressaten von Entscheidungen, die ihre Interessen spürbar beeinträchtigen, in die Lage versetzt werden, ihren Standpunkt zu den Elementen, auf die die Verwaltung ihre Entscheidung zu stützen beabsichtigt, sachdienlich vorzutragen (Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Diese Verpflichtung trifft die Behörden der Mitgliedstaaten, wenn sie Entscheidungen erlassen, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen, auch dann, wenn die anwendbare Regelung eine solche Formalität nicht ausdrücklich vorsieht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, Rn. 38, und vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 31).

48 Im Ausgangsverfahren wird die Behörde, die die Zollkontrollen vornimmt, durch die betreffende nationale Regelung nicht dazu verpflichtet, die Adressaten der Steuerberichtigungsbescheide vor Überprüfung der Feststellungen und vor ihrer etwaigen Berichtigung anzuhören. Sie enthält somit grundsätzlich eine Beschränkung des Anspruchs der Adressaten der Steuerberichtigungsbescheide auf rechtliches Gehör, auch wenn die Adressaten in einer späteren Phase – dem verwaltungsrechtlichen Einspruch – ihren Standpunkt vortragen können.

49 Der Gerichtshof hat insoweit darauf hingewiesen, dass die Regel, wonach der Adressat einer ihn beschwerenden Entscheidung in die Lage versetzt werden muss, seinen Standpunkt vorzutragen, bevor die Entscheidung getroffen wird, der zuständigen Behörde erlauben soll, alle maßgeblichen Gesichtspunkte angemessen zu berücksichtigen. Zur Gewährleistung eines wirksamen Schutzes der betroffenen Person oder des betroffenen Unternehmens soll die Regel diesen insbesondere ermöglichen, einen Fehler zu berichtigen oder individuelle Umstände vorzutragen, die für oder gegen den Erlass oder für oder gegen einen bestimmten Inhalt der Entscheidung sprechen (vgl. in diesem

Sinne Urteile vom 18. Dezember 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, Rn. 49, und vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 38).

50 Nach ständiger Rechtsprechung ist die Wahrung der Verteidigungsrechte jedoch nicht schrankenlos gewährleistet, sondern kann Beschränkungen unterworfen werden, sofern diese tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen entsprechen, die mit der fraglichen Maßnahme verfolgt werden, und keinen im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 42, sowie vom 9. November 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, Rn. 35).

51 Der Gerichtshof hat bereits anerkannt, dass es im allgemeinen Interesse der Europäischen Union und insbesondere im Interesse der schnellstmöglichen Erhebung ihrer Eigenmittel liegt, dass die Prüfungen rasch und wirksam durchgeführt werden können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, Rn. 41, und vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 54).

52 Dies ist bei Entscheidungen der Zollbehörden der Fall.

53 Nach Art. 243 Abs. 1 des Zollkodex kann jede Person einen Rechtsbehelf gegen Entscheidungen der Zollbehörden auf dem Gebiet des Zollrechts einlegen, die sie unmittelbar und persönlich betreffen. Durch die Einlegung eines Rechtsbehelfs gemäß Art. 243 des Zollkodex wird jedoch die Vollziehung der angefochtenen Entscheidung nach Art. 244 Abs. 1 des Zollkodex grundsätzlich nicht ausgesetzt. Da dieser Rechtsbehelf keine aufschiebende Wirkung hat, steht er der unmittelbaren Vollziehung dieser Entscheidung nicht entgegen. Art. 244 Abs. 2 des Zollkodex gestattet es jedoch den Zollbehörden, die Vollziehung einer Entscheidung ganz oder teilweise auszusetzen, wenn sie begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung haben oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.

54 In der Vorlageentscheidung weist das nationale Gericht darauf hin, dass das innerstaatliche Verfahren des Einspruchs gegen Bescheide der Zollbehörden nicht automatisch bewirke, dass die Vollziehung der beschwerenden Entscheidung ausgesetzt und diese sofort außer Kraft gesetzt wird.

55 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann ein solcher Umstand bei der Prüfung einer eventuellen Rechtfertigung einer Beschränkung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor einer beschwerenden Entscheidung von gewisser Bedeutung sein (Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 65).

56 Bei fehlender Anhörung vor dem Erlass einer Zahlungsaufforderung muss die Einlegung eines Einspruchs oder die Erhebung einer Klage vor dem Verwaltungsgericht gegen diese Zahlungsaufforderung jedoch nicht zwangsläufig zur Folge haben, dass die Vollziehung dieser Zahlungsaufforderung automatisch ausgesetzt wird, um den Anspruch auf rechtliches Gehör im Rahmen dieses Einspruchs oder dieser Klage zu gewährleisten (Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 67).

57 Allerdings muss das nationale Verfahren des Einspruchs gegen Bescheide der Zollbehörden die volle Wirksamkeit des Unionsrechts und im vorliegenden Fall der Bestimmungen von Art. 244 des Zollkodex gewährleisten.

58 Bei Entscheidungen über die Zollerhebung sieht Art. 244 Abs. 2 des Zollkodex aufgrund des allgemeinen Interesses der Union, ihre Eigenmittel schnellstmöglich zu erheben, vor, dass die Einlegung eines Rechtsbehelfs gegen einen Steuerbescheid die Aussetzung der Vollziehung dieses Bescheids nur dann bewirkt, wenn begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung bestehen oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 68).

59 Da Unionsrechtsbestimmungen wie die des Zollkodex im Licht der Grundrechte auszulegen sind, die nach ständiger Rechtsprechung zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen gehören, deren Wahrung der Gerichtshof zu sichern hat, müssen die nationalen Bestimmungen, mit denen die in Art. 244 Abs. 2 des Zollkodex für die Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung vorgeschriebenen Voraussetzungen umgesetzt werden, bei fehlender vorheriger Anhörung sicherstellen, dass diese Voraussetzungen nicht restriktiv angewendet oder ausgelegt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 69 und 70).

60 Im Ausgangsverfahren gibt das vorlegende Gericht an, dass die Vollziehung der Steuerberichtigungsbescheide nur ausgesetzt werden könne, wenn die Voraussetzungen von Art. 244 des Zollkodex erfüllt seien, erläutert aber nicht, welche Kriterien die Büros der Zollagentur der Beurteilung der Gewährung dieser Aussetzung zugrunde legen. Hierzu ergibt sich auch nichts aus dem Rundschreiben Nr. 41/D vom 17. Juni 2002, das lediglich auf die Voraussetzungen von Art. 244 des Zollkodex verweist.

61 Sofern der Adressat von Steuerberichtigungsbescheiden wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Möglichkeit hat, die Vollziehung der Bescheide bis zu ihrer etwaigen Änderung aussetzen zu lassen, und die Voraussetzungen von Art. 244 des Zollkodex im Rahmen des Verwaltungsverfahrens nicht restriktiv angewendet werden, was das nationale Gericht zu beurteilen hat, werden die Verteidigungsrechte des Adressaten der Steuerberichtigungsbescheide nicht verletzt.

62 Jedenfalls ist darauf hinzuweisen, dass die dem nationalen Gericht obliegende Verpflichtung, die volle Wirksamkeit des Unionsrechts sicherzustellen, nicht immer zur Folge hat, dass eine angefochtene Entscheidung, weil sie unter Verletzung der Verteidigungsrechte erlassen wurde, für nichtig erklärt wird. Nach ständiger Rechtsprechung führt nämlich eine Verletzung der Verteidigungsrechte, insbesondere des Anspruchs auf rechtliches Gehör, nur dann zur Nichtigerklärung der Entscheidung, die am Ende des fraglichen Verwaltungsverfahrens erlassen wird, wenn das Verfahren ohne diese Regelwidrigkeit zu einem anderen Ergebnis hätte führen können (Urteile vom 10. September 2013, G. und R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, Rn. 38, und vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 78 und 79).

63 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass das Recht jeder Person, vor dem Erlass einer für ihre Interessen möglicherweise nachteiligen Entscheidung gehört zu werden, dahin auszulegen ist, dass die Verteidigungsrechte des Adressaten eines Steuerberichtigungsbescheids, den die Zollbehörden ohne vorherige Anhörung des Betroffenen erlassen haben, nicht verletzt sind, wenn die nationale Regelung, die es dem Betroffenen gestattet, den Bescheid mit einem verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelf anzufechten, unter Verweis auf Art. 244 des Zollkodex lediglich die Möglichkeit vorsieht, die Aussetzung der Vollziehung des Bescheids bis zu seiner etwaigen Änderung zu beantragen, ohne dass die Einlegung eines verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfs zur automatischen Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheids führt, sofern die Anwendung von Art. 244 Abs. 2 des Zollkodex durch die Zollbehörden die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung nicht beschränkt, wenn begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung bestehen oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.

Kosten

64 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

Das Recht jeder Person, vor dem Erlass einer für ihre Interessen möglicherweise nachteiligen Entscheidung gehört zu werden, ist dahin auszulegen, dass die Verteidigungsrechte des Adressaten eines Steuerberichtigungsbescheids, den die Zollbehörden ohne vorherige Anhörung des Betroffenen erlassen haben, nicht verletzt sind, wenn die nationale Regelung, die es dem Betroffenen gestattet, den Bescheid mit einem verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelf anzufechten, unter Verweis auf Art. 244 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. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000 geänderten Fassung lediglich die Möglichkeit vorsieht, die Aussetzung der Vollziehung des Bescheids bis zu seiner etwaigen Änderung zu beantragen, ohne dass die Einlegung eines verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfs zur automatischen Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheids führt, sofern die Anwendung von Art. 244 Abs. 2 der Verordnung durch die Zollbehörden die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung nicht beschränkt, wenn begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung bestehen oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.

Unterschriften