SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS

vom 11. März 1999 *

Vorlagefrage und Sachverhalt

1. In der vorliegenden Rechtssache stellt sich die Frage, ob Zollbehörden gehalten sind, einem Zollspediteur, der als Hauptverpflichteter gutgläubig im Rahmen eines externen Versandverfahrens handelt, mitzuteilen, daß der Verdacht eines Betruges im Zusammenhang mit diesem Verfahren besteht oder daß sie wegen eines solchen Betruges ermitteln, und ihm auf diese Weise die Möglichkeit zu geben, Maßnahmen zu ergreifen, um das Entstehen einer Zollschuld für Waren zu verhindern, die der zollamtlichen Überwachung betrügerisch entzogen wurden; wenn dies zu bejahen sein sollte, stellt sich die weitere Frage, welche Folgen die Mißachtung dieser Verpflichtung insbesondere für die Einziehung von Zollschulden hat.

2. Das externe Versandverfahren ist ein Zollverfahren, das auf Nichtgemeinschaftswaren Anwendung findet, die zwischen zwei Punkten innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zur Wiederausfuhr in ein anderes Drittland befördert werden. Während des Versands sind weder Zölle noch Mehrwertsteuern oder Verbrauchsteuern auf diese Waren zu zahlen. Der „Hauptverpflichtete", der oft ein Frachtspediteur oder Zollspediteur ist, übernimmt die Haftung für die ordnungsgemäße Durchführung des Verfahrens und haftet für die Zölle, die unter Umständen aufgrund einer anläßlich des Verfahrens begangenen Zuwiderhandlung oder Ordnungswidrigkeit fällig werden.

3. Aus dem Vorlagebeschluß des nationalen Gerichts und den Anlagen hierzu ergibt sich folgender Sachverhalt:

4. Zwischen dem 29. Juli und dem 8. September 1993 stellte De Haan Beheer BV (im folgenden: De Haan), ein Zollspediteur als Hauptverpflichteter des Versandverfahrens, für sieben Partien nichtgemeinschaftliche Zigaretten, auf die keinerlei Zoll gezahlt worden war und die in verschiedene Drittländer ausgeführt werden sollten, Versandscheine T1 aus; dies sind Anmeldungen für ein externes Versandverfahren, die Angaben zur Sendung enthalten und in denen das Durchlaufen der verschiedenen Verfahrensabschnitte bestätigt wird; in allen Fällen wurde Antwerpen als innergemeinschaftliche Bestimmungsstelle angegeben. Die Zigaretten gelangten jedoch nie nach Antwerpen, sondern wurden der zollamtlichen Überwachung in den Niederlanden betrügerisch entzogen. Ein Zollbeamter in Antwerpen stempelte betrügerisch die T1-Formulare, so daß es den Anschein hatte, als seien die Waren ordnungsgemäß zur Bestimmungsstelle gelangt. (Die Beteiligung dieses Beamten wird zwar vom vorlegenden Gericht als feststehende Tatsache dargestellt, von der Kommission wird sie jedoch bestritten. Unstreitig ist demgegenüber, daß die T1-Formulare betrügerisch gestempelt wurden.) Der Betrug wurde von mehreren Per-

* Originalsprache: Englisch.

sonen ausgeführt, von denen einer ein Mitarbeiter von De Haan war. Diese hatte jedoch weder Kenntnis von einer Unregelmäßigkeit noch hatte sie einen entsprechenden Verdacht.

5. Alle diese betrügerischen Vorgänge waren Gegenstand der Beobachtungen und Ermittlungen von Beamten des Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (Dienst für Steuerauskünfte und -ermittlungen; im folgenden: FIOD). Aufgrund eines am 21. Juni 1993 erstellten Berichtes des FIOD wurde ein Ermittlungsverfahren eingeleitet. Am 25. Juni 1993 genehmigte ein Untersuchungsrichter die Überwachung einer Reihe von Telefonanschlüssen durch den FIOD, die bis zum 14. September 1993 andauerte. Ungefähr am 26. Juli 1993 ergab die Telefonüberwachung Erkenntnisse über eine Reihe betrügerischer Zigarettensendungen, deren erste am 29. Juli 1993 erfolgen sollte. Die Ermittlungen dauerten bis ungefähr zum 9. September 1993 an, als in einem weiteren Bericht vorgeschlagen wurde, bestimmte Räume zu durchsuchen. Am 14. September 1993 wurden Durchsuchungsbefehle erlassen, in deren Folge mehr als 5 000 000 Zigaretten entdeckt wurden, auf die kein Zoll gezahlt worden war. Tatverdächtige wurden vernommen, weitere Mengen von Zigaretten wurden sichergestellt, und am 5. November 1993 erstellte der FIOD einen Bericht, der die Ermittlungsergebnisse zusammenfaßte.

6. Diesem Bericht zufolge wurden Belege, die der Seite 5 des T1-Formulars beigefügt waren, betrügerisch gestempelt und an De Haan zurückgereicht. Im Vorlagebeschluß heißt es jedoch, die Abgangsstelle sei aufgrund der betrügerisch angebrachten Stempel ursprünglich davon ausgegangen, daß die ersten beiden Versandscheine T1 erledigt, d. h. mit der Bescheinigung der ordnungsgemäßen Beendigung des Versandverfahrens versehen gewesen seien. Die Kopien der restlichen fünf Versandscheine seien dagegen nie an diese Stelle zurückgesandt worden, und De Haan sei mitgeteilt worden, daß sie nicht erledigt gewesen seien. Aus dem Bericht der FIOD ergibt sich ferner, daß vor der Erstellung des Berichtes der in diesen Betrug verwickelte Mitarbeiter von De Haan vernommen worden war und Angaben zu dem Betrug gemacht hatte und daß ein zur Gesellschaft gehörender Herr De Haan als Zeuge vernommen worden war.

7. Mit Bescheid vom 13. Juli 1994 wurde De Haan aufgefordert, Zoll in Höhe von 2 463 318 HFL auf die in ihren Verantwortungsbereich fallenden Zigaretten zu entrichten. Sie legte gegen diesen Bescheid bei den Zollbehörden Einspruch ein, und der Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen Rotterdam (Inspekteur für Einfuhrabgaben und Verbrauchsteuern Rotterdam; im folgenden: Inspecteur) senkte am 5. September 1995 den geschuldeten Betrag um 888 287,40 HLF, da der Einzelhandelswert der Zigaretten zu hoch veranschlagt worden war. Gemäß dieser Entscheidung hatte De Haan daher noch Zoll in Höhe von 1 575 030,60 HFL zu zahlen. Am 10. Oktober 1995 erhob De Haan Klage gegen die Entscheidung des Inspecteur bei der Tariefcommissie, die nach dem Vortrag der niederländischen Regierung das für Eingangsabgaben zuständige Gericht der ersten und letzten Instanz ist und die das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt hat.

8. Ein Aspekt der Rechtssache ist zwar nicht im Vorlagebeschluß erwähnt, aber von De Haan, der niederländischen Regie-

rung und der Kommission vorgetragen worden: De Haan beantragte neben dem bei den Zollbehörden eingelegten Einspruch, der zu der Entscheidung des Inspektors und in der Folge zur Klage bei der Tariefkommissie führte, am 31. Mai 1995 in einem selbständigen Verfahren gemäß Artikel 239 des Zollkodex der Gemeinschaften [1] bei den Zollbehörden den Erlaß der in Rede stehenden Eingangsabgaben. Das Hauptzollamt Rotterdam war der Auffassung, es könne nicht nach Artikel 899 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 [2] entscheiden, und ersuchte am 3. Juni 1997 die Kommission um eine Entscheidung nach Maßgabe der Artikel 905 bis 909 dieser Verordnung. Die Kommission entschied am 18. Februar 1998, daß ein Erlaß der Eingangsabgaben nicht gerechtfertigt sei. Diese Entscheidung wurde von der niederländischen Regierung vor dem Gerichtshof (Rechtssache C-157/98) und von De Haan vor dem Gericht erster Instanz (Rechtssache T-150/98) angefochten. Beide Verfahren wurden (in der Rechtssache C-157/98 auf Antrag der niederländischen Regierung) bis zur Entscheidung im vorliegenden Verfahren ausgesetzt.

9. Die Entscheidung der Kommission, die den Erklärungen der niederländischen Regierung als Anlage beigefügt worden ist, wird im wesentlichen auf folgende Erwägungen gestützt: De Haan habe für die ordnungsgemäße Durchführung des Zollverfahrens die Haftung übernommen; die Möglichkeit einer Schädigung durch betrügerische Handlungen gehöre zu den normalen Risiken des Handelsverkehrs; zwar sei De Haan nicht selbst an dem Betrug beteiligt gewesen, wohl aber einer ihrer Mitarbeiter, für den sie verantwortlich sei; die Beteiligung eines belgischen Zollbeamten sei nicht nachgewiesen; weder die oben genannten Tatsachen noch die Tatsache, daß der FIOD es unterlassen habe, seine Informationen an De Haan weiterzugeben, um seine Ermittlungen durchführen zu können, könnten einen besonderen Umstand darstellen, der den Erlaß von Eingangsabgaben gemäß Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 [3] rechtfertige.

10. Im Ausgangsverfahren vor der Tariefcommissie trug De Haan vor, die Zollbehörden hätten sie, da sie gutgläubig gehandelt habe und die Ermittler von dem Geschehen gewußt hätten, zumindest nach der betrügerischen Verbringung der ersten Sendung über die Lage unterrichten müssen, damit sie — durch Unterlassen weiterer Versandanmeldungen T1 — Maßnahmen hätte ergreifen können, um die Entstehung einer sie treffenden Zollschuld für die sechs folgenden Sendungen zu verhindern. Die Tariefcommissie hat daher am 24. Februar 1998 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Muß nach den Regeln des geschriebenen oder ungeschriebenen gemeinschaftlichen Zollrechts im Verkehr zwischen Zollpflichtigen und Zollbehörden von einer Pflicht der letztgenannten, wie sie unter Punkt 6.2 beschrieben ist [der Pflicht, einen

1 — Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1; im folgenden: Zollkodex der Gemeinschaften).

2 — Verordnung der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 (ABl. L 253, S. 1).

3 — Verordnung des Rates vom 2. Juli 1979 über die Erstattung oder den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben (ABl. L 175, S. 1) in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 3069/86 des Rates vom 7. Oktober 1986 (ABl. L 286, S. 1)(siehe unten, Nr. 24).

Anmelder in der Lage der Klägerin des Ausgangsverfahrens, dessen Anmeldungen gutgläubig vorgenommen wurden, innerhalb eines zur Verfügung stehenden Zeitraums von ungefähr 10 Tagen über die Möglichkeit eines Betruges zu unterrichten], ausgegangen werden, und falls ja, welche rechtlichen Folgen ergeben sich für die Feststellung, die buchmäßige Erfassung und die Einziehung der Zollschuld, wenn die Behörden dieser Pflicht nicht nachkommen?

Mit dem genannten „Zeitraum von ungefähr 10 Tagen" ist wohl die Zeit zwischen der Entdeckung der widerrechtlichen Verbringung der ersten Sendung, die am 29. Juli 1993 erfolgte, und der Vornahme der zweiten Sendung am 10. August 1993 gemeint.

Die anwendbaren Vorschriften

11. Der Zollkodex der Gemeinschaften [4] und die Durchführungsvorschriften dazu [Verordnung Nr. 2454/93 [5] in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 3665/93 [6]], die im wesentlichen die zuvor geltenden zahlreichen Zollverordnungen kodifizierten und aufhoben, traten am 1. Januar 1994 in Kraft. Weder der Zollkodex noch die Durchführungsverordnung enthalten Übergangsvorschriften. Im vorliegenden Fall lag der Zeitpunkt, an dem der Betrug stattfand und die Zollschuld entstand, im Jahr 1993; die Aufforderung zur Zahlung der Abgabe erging jedoch erst am 13. Juli 1994. Welche Rechtsvorschrift ist für die Antwort auf die Frage des vorlegenden Gerichts nach dem Bestehen einer Regel des geschriebenen Gemeinschaftsrechts zu prüfen — der gegenwärtige Zollkodex der Gemeinschaften oder die früheren Verordnungen?

12. Die Tariefcommissie bezieht sich in ihrer Frage lediglich auf die „Regeln des geschriebenen... gemeinschaftlichen Zollrechts", während in den Akten sowohl auf den Zollkodex als auch auf die früheren Regelungen Bezug genommen wird. De Haan, die niederländische Regierung und die Kommission beziehen sich in ihren Erklärungen im wesentlichen auf den Zollkodex.

13. In Beantwortung einer schriftlichen Frage, die der Gerichtshof vor der Sitzung gestellt hatte, hat die Kommission jedoch die Auffassung vertreten, anwendbar seien, da sich der maßgebliche Sachverhalt vor Inkrafttreten des Zollkodex ereignet habe, die früheren Regelungen, die sich jedoch, was den vorliegenden Fall betreffe, nicht wesentlich von denen des Zollkodex unterschieden.

14. Diese Auffassung wird von der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes bestätigt, der zufolge Verfahrensvorschriften auf alle bei ihrem Inkrafttreten anhängigen Streitigkeiten anwendbar sind, während materiell-rechtliche Vorschriften im allgemeinen nicht für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte gelten, sofern sich aus ihnen nicht eindeutig das Gegenteil ergibt. Diese Sichtweise gebieten die Grund-

4 — Zitiert in Fußnote 1.

5 — Zitiert in Fußnote 2.

6 — Verordnung der Kommission vom 21. Dezember 1993 zur Änderung der Verordnung Nr. 2454/93 (ABl. L 335, S. 1).

sätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes [7].

15. Ich teile die Auffassung, daß vorliegend nicht die materiell-rechtlichen Vorschriften des Zollkodex der Gemeinschaften, sondern die der früheren Regelungen auszulegen sind. Alle reinen Verfahrensaspekte, die sich aus der im Juli 1994 ergangenen Zahlungsaufforderung ergeben, müssen jedoch dem Zollkodex der Gemeinschaften und seinen Durchführungsmaßnahmen unterliegen. Diese Auffassung steht im Einklang sowohl mit der Rechtsprechung als auch mit dem Grundsatz, daß Rechtsvorschriften nicht rückwirkend gelten dürfen, es sei denn, die Rückwirkung ist ausdrücklich vorgesehen. Dies ist überdies von allen Beteiligten, die in der Sitzung Erklärungen abgegeben haben, eingeräumt worden.

16. Die grundlegenden Vorschriften der gemeinschaftlichen Zollbestimmungen, die auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbar sind und für die Beantwortung der vom nationalen Gericht vorgelegten Frage einschlägig sein können, sind demnach folgende:

17. Titel V der Verordnung Nr. 2726/90 [8] regelt das *externe gemeinschaftliche Versandverfahren*. Artikel 10 bestimmt u. a.:

„(1) Sollen Waren im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren befördert werden, so sind sie... mit einer Versandanmeldung T1 zum Versand anzumelden....

...

(4) Die Versandanmeldung T1 ist vom Hauptverpflichteten zu unterzeichnen;...

...“

18. Artikel 11 Absatz 1 lautet:

„(1) Der Hauptverpflichtete hat

a) die Waren und den Versandschein T1 innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den zuständigen Behörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle zu gestellen;

7 — Z. B. unter besonderer Bezugnahme auf Zollbestimmungen Urteil vom 12. November 1981 in den Rechtssachen 212/80 bis 217/80 (Salumi u. a., Slg. 1981, 2735, Randnr. 9), dem das Gericht erster Instanz mit seinem Urteil vom 19. Februar 1998 in der Rechtssache T-42/96 (Eyckeler & Malt/Kommission, Slg. 1998, II-401, Randnr. 55) folgte, sowie Urteile vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-97/95 (Pascoal & Filhos, Slg. 1997, I-4209, Randnr. 25) und vom 6. Juli 1993 in den Rechtssachen C-121/91 und C-122/91 (CT Control [Rotterdam] und JCT Benelux/Kommission, Slg. 1993, I-3873, Randnr. 22), dem kürzlich das Gericht erster Instanz mit seinem Urteil vom 9. Juni 1998 in den Rechtssachen T-10/97 und T-11/97 (Unifrigo und CPL Imperial 2/Kommission, Slg. 1998, II-2231, Randnrn. 18 und 19) folgte.

8 — Verordnung (EWG) Nr. 2726/90 des Rates vom 17. September 1990 über das gemeinschaftliche Versandverfahren (ABl. L 262, S. 1).

b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten;

„(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

c) die Zölle und sonstigen Abgaben zu zahlen, die unter Umständen aufgrund einer im Verlauf oder anläßlich eines gemeinschaftlichen Versandverfahrens begangenen Zuwiderhandlung oder Ordnungswidrigkeit fällig werden."

...

19. Artikel 49 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1214/92 [9] bestimmt:

„(1) Wird eine Sendung der Bestimmungsstelle nicht gestellt und kann der Ort der Zuwiderhandlung nicht ermittelt werden, so teilt die Abgangsstelle dies dem Hauptverpflichteten so schnell wie möglich, spätestens jedoch vor Ablauf des elften Monats nach dem Zeitpunkt der Registrierung der Versandanmeldung mit."

d) wenn eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich... aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das die [eingangsabgabenpflichtigen] Waren überführt worden sind, ergeben, oder wenn eine der Bedingungen für die Überführung von Waren in das betreffende Verfahren nicht erfüllt wird...

20. Bezüglich der *Entstehung der Zollschuld* bestimmt Artikel 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 [10] in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 4108/88 [11] u. a.:

...“

9 — Verordnung (EWG) Nr. 1214/92 der Kommission vom 21. April 1992 mit Durchführungsvorschriften sowie Maßnahmen zur Vereinfachung des gemeinschaftlichen Versandverfahrens (ABl. L 132, S. 1).

10 — Verordnung des Rates vom 13. Juli 1987 über die Zollschuld (ABl. L 201, S. 15).

11 — Verordnung des Rates vom 21. Dezember 1988 zur Änderung der Verordnung Nr. 2144/87 (ABl. L 361, S. 2).

Artikel 3 dieser Verordnung lautet:

„Als Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrzollschuld gilt:

...

d) in den Fällen des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe d) ... der Zeitpunkt, zu dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen läßt, nicht mehr erfüllt wird ...;

...“

21. Bezüglich der *buchmäßigen Erfassung der Zölle* bestimmt Artikel 3 Absatz 3 der Verordnung (EWG) Nr. 1854/89 [12]:

„Bei Entstehen einer Zollschuld unter nicht in Absatz 1 genannten Bedingungen“ — der vorliegende Sachverhalt ist dort nicht genannt — „erfolgt die buchmäßige Erfassung des entsprechenden Abgabenbetrags innerhalb einer Frist von 2 Tagen, von dem Zeitpunkt an gerechnet, zu dem die Zollbehörde

a) den betreffenden Abgabenbetrag berechnen und

b) die zur Zahlung verpflichtete Person bestimmen kann.“

Artikel 6 Absatz 1 derselben Verordnung lautet:

„Der Abgabenbetrag wird der zur Zahlung verpflichteten Person sofort nach der buchmäßigen Erfassung in geeigneter Form mitgeteilt.“

22. Bezüglich der *Erhebung* von Eingangsabgaben bestimmt Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 [13]:

12 — Verordnung des Rates vom 14. Juni 1989 über die buchmäßige Erfassung und die Voraussetzungen für die Entrichtung der Eingangs- oder Ausfuhrabgaben bei Bestehen einer Zollschuld (ABl. L 186, S. 1).

13 — Verordnung des Rates vom 24. Juli 1979 betreffend die Nacherhebung von noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet (ABl. L 197, S. 1) (in der Fassung der Verordnung Nr. 1854/89, die allerdings hier nicht einschlägig ist).

„Stellen die zuständigen Behörden fest, daß die nach den gesetzlichen Vorschriften geschuldeten Eingangsabgaben... vom Abgabenschuldner ganz oder teilweise nicht angefordert worden sind, so fordern sie die nicht erhobenen Abgaben nach.

Die Abgaben können jedoch nicht mehr nachgefordert werden, wenn seit der buchmäßigen Erfassung... oder, sofern eine buchmäßige Erfassung unterblieben ist, seit dem Tag, an dem die Zollschuld für die betreffende Ware entstanden ist, drei Jahre verstrichen sind."

23. Die *Befreiung von der Verpflichtung zur Zahlung der Zollschuld* ist in zwei Vorschriften für bestimmte Fälle vorgesehen. Eine Vorschrift betrifft den Fall, daß buchmäßig erfaßte Abgaben erstattet (oder, sofern noch nicht erhoben, erlassen) werden können. Die zweite erfaßt den Fall, in dem auf die Erhebung von Abgaben, die hätten erhoben werden sollen, aber nicht erhoben wurden, verzichtet werden kann.

24. Erstens bestimmt Artikel 13 der Verordnung Nr. 1430/79 in der Fassung der Verordnung Nr. 3069/86 [14]:

„(1) Die Eingangsabgaben können außer in den in den Abschnitten A bis D genannten Fällen bei Vorliegen besonderer Umstände erstattet oder erlassen werden, sofern der Beteiligte nicht in betrügerischer Absicht oder offensichtlich fahrlässig gehandelt hat.

Die Voraussetzungen und die Modalitäten für die Anwendung von Unterabsatz 1 werden nach dem [für den Erlaß von Durchführungsmaßnahmen vorgesehenen] Verfahren festgelegt....

..."

(In den Fällen, die in den Abschnitten A bis D genannt werden, müssen die Abgaben erstattet oder erlassen werden. Die Abschnitte A bis C erfassen Fälle, in denen eine Zollschuld nicht besteht oder die berechneten Abgaben höher als die gesetzlich geschuldeten sind, in denen Waren irrtümlich zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet wurden oder in denen Waren vom Einführer als schadhaft oder nicht vertragsgemäß zurückgewiesen wurden. Abschnitt D führt eine Reihe von Sonderfällen auf, in denen im wesentlichen eine fehlerhafte Bestellung oder Lieferung oder das Auftreten eines anderen Fehlers dazu führt,

14 — Beide zitiert in Fußnote 3.

daß die Waren nicht wie vorgesehen verwendet werden können. Der vorliegende Sachverhalt wird von keinem dieser Fälle erfaßt.)

25. Zweitens bestimmt Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 [15]:

„Die zuständigen Behörden können von einer Nacherhebung von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben absehen, deren Nichterhebung auf einen Irrtum der zuständigen Behörden zurückzuführen ist, sofern dieser Irrtum vom Abgabenschuldner nicht erkannt werden konnte und letzterer gutgläubig gehandelt und alle geltenden Bestimmungen betreffend die Zollerklärung beachtet hat.

Die Fälle, in denen Unterabsatz 1 angewandt werden kann, werden nach den Durchführungsbestimmungen... festgelegt."

15 — Zitiert in Fußnote 13.

26. Bezüglich des in diesen Fällen zu befolgenden *Verfahrens* waren die Durchführungsvorschriften zu Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 und Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 zur Zeit der widerrechtlichen Verbringung der in Rede stehenden Sendungen in den Verordnungen (EWG) Nr. 3799/86 [16] bzw. (EWG) Nr. 2164/91 [17] enthalten. Die Verfahrensvorschriften dieser Verordnungen finden, wie oben dargelegt, nicht auf die Zeit nach dem im Jahr 1994 zugestellten Abgabenbescheid Anwendung. Sie decken sich jedoch im wesentlichen mit den Artikeln 905 bis 909 und 869 bis 876 der Verordnung Nr. 2454/93 [18].

27. Die Verordnungen Nr. 3799/86 und Nr. 2164/91 enthalten eine Reihe von — meiner Ansicht nach — materiell-rechtlichen Bestimmungen zu Fällen, in denen die Zollbehörden die Abgaben selbst erstatten, erlassen oder auf deren Erhebung verzichten müssen. Artikel 4 der Verordnung Nr. 3799/86 führt „besondere Umstände" im Sinne des Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 auf. Zu ihnen gehören die Fälle, in denen Waren gestohlen und später wiederaufgefunden wurden, Waren irrtümlich und vorübergehend dem Zollverfahren entzogen wurden, das Verschlußsystem des Beförderungsmittels beschädigt wurde, Waren an den Lieferanten in einem Drittland zurückgesandt oder wiederausgeführt wurden und in denen ihr Vertrieb durch ein Gericht verboten wurde. Artikel 2 der Verordnung Nr. 2164/91 nennt zwei Fälle, die unter Artikel 5 Ab-

16 — Verordnung der Kommission vom 12. Dezember 1986 zur Durchführung der Artikel 4a, 6a, 11a und 13 der Verordnung Nr. 1430/79 (ABl. L 352, S. 19).

17 — Verordnung der Kommission vom 23. Juli 1991 zur Durchführung des Artikels 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 (ABl. L 201, S. 16).

18 — Zitiert in Fußnote 2.

satz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 fallen: zum einen den Fall, daß ein Zollkontingent oder ein aufgeteilter Zollplafonds aufgebraucht wurde, ohne daß dies durch Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* bekanntgegeben worden war, und zum anderen den Fall, daß die Behörden alle Voraussetzungen des Artikels 5 Absatz 2 für erfüllt halten und der nicht erhobene Betrag niedriger ist als 2 000 ECU.

28. Ist die zuständige Behörde des Mitgliedstaats nicht in der Lage, hiernach zu entscheiden, ob die in diesen Artikeln genannten Voraussetzungen erfüllt sind, hat sie den Fall der Kommission vorzulegen, die nach Anhörung einer aus Vertretern aller Mitgliedstaaten bestehenden Sachverständigengruppe entscheidet [19].

29. Die Artikel 243 bis 246 des Zollkodex der Gemeinschaften schließlich schreiben ein von den Mitgliedstaaten vorzusehendes Rechtsbehelfsverfahren vor. Artikel 243 lautet:

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

...

(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."

In den früheren gemeinschaftlichen Zollbestimmungen war zwar ein entsprechender Rechtsbehelf nicht ausdrücklich vorgesehen, jedoch gab es derartige Verfahren nach den nationalen Vorschriften. In den Niederlanden ist der in Artikel 243 des Zollkodex der Gemeinschaften genannte Rechtsbehelf im Algemene Wet Bestuursrecht und im Algemene Wet inzake Rijksbelastingen geregelt.

Die Beziehung zwischen den beiden Verfahren

30. De Haan hat zwei verschiedene Verfahren eingeleitet, um Befreiung von den verlangten Eingangsabgaben zu erhalten; beide Verfahren wurden nach Erhalt des Abgabenbescheids im Juni 1994 begonnen und unterliegen somit, wie oben ausgeführt, den Verfahrensvorschriften des Zollkodex der Gemeinschaften und seinen Durchführungsvorschriften. Bei dem einen Verfahren geht es um einen Rechtsbehelf

19 — Artikel 871 bis 876 und 905 bis 909 der Verordnung Nr. 2454/93.

gegen den Abgabenbescheid, der zunächst bei den Zollbehörden selbst und sodann, wie es in Artikel 243 des Zollkodex der Gemeinschaften vorgesehen ist, bei der Tariefcommissie eingelegt wurde und zu dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen führte. Bei dem zweiten Verfahren geht es um einen bei den Zollbehörden nach Artikel 239 Absatz 2 des Zollkodex der Gemeinschaften gestellten Antrag auf Erlaß der Abgaben nach Artikel 239 Absatz 1, mit dem Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 weitgehend übernommen wurde. Diesen Antrag legte die niederländische Regierung der Kommission nach Maßgabe des Artikels 905 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2454/93 vor, was zur Entscheidung der Kommission vom 18. Februar 1998 führte, daß der Sachverhalt keinen besonderen Umstand im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/70 darstelle. Diese Entscheidung wurde im Rahmen der Rechtssachen C-157/98 und T-150/98 angefochten.

31. Vor dem Gerichtshof ist die Frage erörtert worden, ob es einen besonderen Umstand im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 darstellen könne, daß die Zollbehörden De Haan nicht über ihren Verdacht informiert haben. Meines Erachtens gehört diese Frage jedoch im vorliegenden Verfahren nicht zur Sache und ist im Rahmen der Rechtssachen C-157/98 und T-150/98 zu prüfen.

32. Im Rahmen des Artikels 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 und des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 wird, wenn die Zollbehörden nicht in der Lage oder nicht willens sind, eine Entscheidung zugunsten des vermutlichen Abgabenschuldners zu treffen, entweder der Fall der Kommission vorgelegt, damit diese eine Entscheidung fällt — die je nachdem vor dem Gerichtshof oder dem Gericht erster Instanz angefochten werden kann —, oder (obwohl hiermit für das Gemeinschaftsrecht nur ein Rechtsbehelf bestätigt wird, den es nach den jeweiligen nationalen Vorschriften vermutlich bereits vorher gab) es ist ein allgemeiner Rechtsbehelf gegeben, mit dem die Prüfung der Entscheidung der Zollbehörde durch die nationalen Behörden oder Gerichte herbeigeführt werden kann, mit der Folge, daß ein mit der Sache befaßtes nationales Gericht dem Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen vorlegen kann.

33. Ein solcher Rechtsweg zu den nationalen Gerichten bedeutet selbstverständlich, daß die von den Zollbehörden erlassene Entscheidung einer richterlichen Überprüfung unterzogen wird. Wenn diese Behörden — wie im vorliegenden Fall — entscheiden, den Fall nach Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 der Kommission vorzulegen, kann nur diese Entscheidung von den nationalen Gerichten überprüft werden, da die Entscheidung der Kommission nur der Gerichtsbarkeit der Gemeinschaft unterliegt. Vorliegend gibt es keinen Hinweis, daß die Tariefcommissie ersucht worden wäre, die Entscheidung der niederländischen Zollbehörden, den Fall der Kommission vorzulegen, zu überprüfen.

34. Ich bin daher der Auffassung, daß die Tariefcommissie im Ausgangsverfahren nicht zuständig ist für die Entscheidung, ob ein „besonderer Umstand" im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 vorliegt oder nicht, und daß der Gerichtshof die Beurteilung dieser Frage seinem Urteil in der Rechtssache

C-157/98 vorbehalten sollte. Ohnehin bezieht sich die Tariefcommissie in ihrem Vorlagebeschluß nicht auf Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 oder die entsprechende Regelung im Zollkodex der Gemeinschaften, sondern nur auf Artikel 220 Absatz 2 Buchstabe b des Zollkodex, mit dem Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 übernommen wurde. Auch De Haan hat in ihrem bei der Tariefcommissie eingereichten Schriftsatz, der dem Vorlagebeschluß beigefügt war, nicht auf Artikel 13 Absatz 1 oder die entsprechende Regelung Bezug genommen. Im vorliegenden Verfahren ist diese Vorschrift nur in den Erklärungen angesprochen worden, die dem Gerichtshof gegenüber vor allem von der niederländischen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs abgegeben worden sind. Ich werde daher die Frage des „besonderen Umstands" nicht direkt prüfen.

Die Prüfung der Frage

35. Die Frage, wie sie von der Tariefcommissie formuliert wurde, kann in ihrem Kern wie folgt neugefaßt werden: Sind Zollbehörden verpflichtet, den Hauptverpflichteten des Versandverfahrens über den Verdacht eines Betruges zu unterrichten, in den er nicht verwickelt ist, der aber zur Entstehung einer ihn betreffenden Zollschuld führen kann, und, falls ja, welche Folgen hat die Mißachtung dieser Verpflichtung? Die dem Gerichtshof gegenüber abgegebenen Erklärungen haben sich auch mit folgender, nur geringfügig abweichenden Frage befaßt: Kann ein Hauptverpflichteter des Versandverfahrens von der Abgabenzahlung befreit werden, wenn die Zollbehörden ihn nicht über den Verdacht eines Betruges unterrichten, in den er nicht verwickelt ist, der aber zur Entstehung einer ihn betreffenden Zollschuld führen kann?

36. Es ist eindeutig Sache des vorlegenden Gerichts, die Frage so zu formulieren, daß ihre Beantwortung für den bei ihm anhängigen Rechtsstreit von größtmöglichem Nutzen ist. Im vorliegenden Fall hat De Haan vorgetragen, die Art der Fragestellung habe einen Bezug zu einer nationalen Vorschrift über die Steuererhebung. Meines Erachtens möchte aber das vorlegende Gericht tatsächlich wissen, ob nach dem Gemeinschaftsrecht infolge der Tatsache, daß die Zollbehörden es unterlassen haben, De Haan zu unterrichten, Umstände vorliegen, aufgrund deren De Haan von der Verpflichtung zur Zahlung der in Rede stehenden Zölle befreit werden kann. Ich bin der Meinung, daß — abgesehen von meinem Vorbehalt bezüglich Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 — die Frage in diesem etwas weiteren Zusammenhang geprüft werden kann.

37. Nach den geltenden Bestimmungen der anwendbaren Rechtsvorschriften ist es eindeutig — und wird auch nicht bestritten —, daß eine Zollschuld nach den Artikeln 2 Absätze 1 Buchstabe d und 3 Buchstabe d der Verordnung Nr. 2144/87[20] jeweils zu dem Zeitpunkt entstand, zu dem die jeweilige Partie Zigaretten nicht mehr die Bedingungen für das Versandverfahren erfüllte, nämlich entweder, als sie tatsächlich widerrechtlich verbracht wurde, oder spätestens, als die Frist, innerhalb deren sie bei der Bestimmungsstelle zu gestellen war,

20 — Siehe oben, Nr. 20.

abgelaufen war, ohne daß die Gestellung erfolgt war. Fest steht auch, daß nach Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2726/90 [21] De Haan als Hauptverpflichteter diese Schuld zu bezahlen hatte. Unter diesen Umständen waren die zuständigen Behörden nach Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1697/79 [22] zur Einziehung der Schuld verpflichtet.

38. Diese Vorschriften bilden insgesamt ein zusammenhängendes System, aufgrund dessen die Verpflichtung besteht, die im vorliegenden Fall entstandene Zollschuld einzuziehen. Die einzigen Ausnahmen von dieser Verpflichtung sind in Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 und Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 geregelt. Da vom Gesetzgeber besondere Ausnahmen vorgesehen wurden, ist es nicht Sache des Gerichtshofes, diesen Ausnahmen weitere hinzuzufügen, obwohl er selbstverständlich, soweit erforderlich, auf die bei deren Auslegung zu beachtenden allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts hinzuweisen hat.

39. Bei der Prüfung dieser Ausnahmen sollte meines Erachtens die Art der Haftung von De Haan bedacht werden.

40. Nach Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2726/90 hat der Hauptverpflichtete in einem Versandverfahren den Zoll zu zahlen, der aufgrund einer im Zusammenhang mit dem Verfahren begangenen Zuwiderhandlung oder Ordnungswidrigkeit fällig wird. In dieser Vorschrift ist keine Rede von einer Haftungsbeschränkung auf Fälle, in denen der Hauptverpflichtete selbst schuldhaft gehandelt hat.

41. Im vorliegenden Fall war De Haan überdies Zollspediteurin, die in dieser Eigenschaft tätig wurde. Der Beruf eines Zollspediteurs ist auf Gemeinschaftsebene nicht geregelt, obwohl in der hier fraglichen Zeit die Verordnung Nr. 3632/85 [23] Bestimmungen enthielt, die die Möglichkeit vorsahen, eine Zollanmeldung für fremde Rechnung abzugeben, die jedoch die Regelung eines Berufes, der die Erbringung solcher Dienstleistungen zum Gegenstand hat, im wesentlichen den Mitgliedstaaten überließen. In einer Reihe von Mitgliedstaaten unterliegt der Beruf strengen Re-

21 — Siehe oben, Nr. 18.

22 — Siehe oben, Nr. 22.

23 — Verordnung (EWG) Nr. 3632/85 des Rates vom 12. Dezember 1985 zur Festlegung der Voraussetzungen, unter denen eine Person eine Zollanmeldung abgeben kann (ABl. L 350, S. 1).

geln, die ausdrücklich eine verschuldensunabhängige Haftung für Zollschulden vorschreiben [24]. Der Gerichtshof hat zudem entschieden [25], daß „[e]s... im Wesen der Tätigkeit einer Zollspedition [liegt], daß sie sowohl für die Zahlung der Eingangsabgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der von ihr den Zollbehörden vorgelegten Papiere einzustehen hat". Diese Haftung ist jedoch nicht völlig unbeschränkt. Beschränkungen bestehen u. a., wenn Zollbehörden verbindliche Zolltarifauskünfte [26] erteilt haben, oder in bestimmten Fällen höherer Gewalt [27]. Dennoch kommt meines Erachtens für den vorliegenden Sachverhalt, abgesehen von einer möglichen Anwendung der Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 oder 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79, eine besondere Beschränkung dieser Haftung nicht zum Zuge.

42. Da folglich davon auszugehen ist, daß ein Zollspediteur für die Zölle, die hinsichtlich derjenigen Versandvorgänge geschuldet sind, für die er als Hauptverpflichteter verantwortlich ist, grundsätzlich verschuldensunabhängig haftet, liegt es auf der Hand, daß eine Ausnahme von dieser Regel nur ausdrücklich vorgesehen sein kann, wie dies z. B. in den beiden genannten Bestimmungen der Fall ist.

43. Ich wende mich nun den verschiedenen, in den mündlichen und schriftlichen Erklärungen vor dem Gerichtshof erörterten Möglichkeiten zu, die eine Ausnahme von der Grundregel rechtfertigen könnten und für die vor allem angeführt worden ist, daß die Zollbehörden zur Unterrichtung verpflichtet gewesen seien.

44. Das Vorliegen eines „besonderen Umstands", der zur Erstattung oder zum Erlaß von Abgaben im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 führt, betrifft, wie bereits erwähnt, eine Frage, die im Rahmen der Rechtssache C-157/98 zu entscheiden ist.

45. Die hier zu prüfende Ausgangsvorschrift ist daher Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79. Nach dieser Vorschrift können die Zollbehörden von einer Nacherhebung von Eingangsabgaben absehen, deren Nichterhebung auf einen Irrtum der zuständigen Behörden zurückzuführen ist, wenn der Abgabenschuldner diesen Irrtum nicht erkennen konnte, gut-

24 — In den Niederlanden wird der Beruf des Zollspediteurs (douane-expediteur) durch die Artikel 30 bis 34 des Douanewet geregelt. Nach Artikel 31 steht dem Zollspediteur ein ausschließliches Recht auf indirekte Stellvertretung im Sinne des Artikels 5 des Zollkodex der Gemeinschaften zu. Gemäß den Artikeln 32 und 32a haftet der Spediteur für die Abgaben selbst, hat jedoch gegenüber seinem Auftraggeber einen vorrangigen Anspruch auf deren Erstattung.

25 — Urteil vom 13. November 1984 in den Rechtssachen 98/83 und 230/83 (Van Gend & Loos, Slg. 1984, 3763, Randnr. 16).

26 — Artikel 12 des Zollkodex der Gemeinschaften.

27 — Siehe z. B. Artikel 206 („Eine Einfuhrzollschuld gilt... als nicht entstanden, wenn der Beteiligte nachweist, daß die Pflichten aufgrund... der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das diese Ware übergeführt worden ist, nicht erfüllt werden konnten, weil die betreffende Ware aus in ihrer Natur liegenden Gründen, durch Zufall oder infolge höherer Gewalt oder mit Zustimmung der Zollbehörden vernichtet oder zerstört worden oder unwiederbringlich verlorengegangen ist") und Artikel 233 („... erlischt die Zollschuld... c) wenn... die Waren vor der Überlassung... aus in ihrer Natur liegenden Gründen, durch Zufall oder höhere Gewalt vernichtet oder zerstört worden oder unwiederbringlich verlorengegangen sind") des Zollkodex der Gemeinschaften.

gläubig gehandelt und alle geltenden Bestimmungen betreffend die Zollerklärung beachtet hat.

46. Die entscheidende Frage ist: Lag seitens der zuständigen Behörden ein Irrtum vor?

47. Der Frage des vorlegenden Gerichts liegt ausdrücklich die Annahme zugrunde, der Umstand, daß die Zollbehörden De Haan nicht über ihren Verdacht und ihre Ermittlungen unterrichtet haben, könne in der einen oder anderen Weise dazu führen, daß De Haan von seiner Verpflichtung zur Zahlung der Zölle befreit wird. In diesem Zusammenhang halte ich es für schwer nachvollziehbar, daß dieses — anscheinend absichtliche — Verhalten einen Irrtum im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 darstellen könnte. Der Begriff des Irrtums in diesem Sinne erfaßt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht nur Schreib- und Rechenfehler (die zusammen mit falschen oder unvollständigen Bemessungsgrundlagen ausdrücklich als Beispiele in den Begründungserwägungen der Verordnung Nr. 1697/79 genannt werden), sondern auch die unrichtige Auslegung oder Anwendung der einschlägigen Rechtsvorschriften [28]. Obwohl die in der Verordnung und von der Rechtsprechung genannten Beispiele von Irrtümern selbstverständlich keine abschließende Aufzählung darstellen, würde der Begriff meines Erachtens überdehnt, wenn man ihn auf Fälle erstreckt, in denen die Zollbehörden in Kenntnis des Sachverhalts absichtlich handeln (obwohl ich nicht die Möglichkeit ausschließen würde, daß ein solches Verhalten einen „besonderen Umstand" im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 darstellen könnte). Der Wortlaut des Artikels 5 Absatz 2 zeigt nämlich, daß die rechtsfehlerhafte Nichterhebung von Abgaben gemeint ist, die sich als Folge eines Irrtums der Behörden darstellt.

48. Der Umstand, daß De Haan nicht über den Betrugsverdacht unterrichtet wurde, kann daher keinen Irrtum im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 darstellen. Die Frage des vorlegenden Gerichts bezieht sich allerdings auf eine mögliche allgemeine Pflicht zur Unterrichtung — innerhalb einer bestimmten Frist — ohne Bezugnahme auf eine bestimmte Vorschrift. Ich muß daher auch die sonstigen Möglichkeiten prüfen, die angesprochen worden sind.

49. Verschiedentlich ist vorgetragen worden, im Gemeinschaftsrecht gebe es besondere Fristen, innerhalb deren die Zollbehörden möglicherweise verpflichtet gewesen seien, De Haan über ihre Zollschuld zu unterrichten. De Haan trägt vor, gemäß Artikel 3 Absatz 3 in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1854/89 [29] müsse die Abgabe binnen zwei Tagen, von dem Zeitpunkt an gerechnet, zu dem die Zollbehörden den betreffenden Abgabenbetrag berechnen und die zur Zahlung verpflichtete Person bestimmen können, buchmäßig erfaßt werden, und dieser Abgabenbetrag müsse der

28 — Siehe z. B. Urteil vom 27. Juni 1991 in der Rechtssache C-348/89 (Mecanarte, Slg. 1991, I-3277, Randnr. 20).

29 — Siehe oben, Nr. 21.

zur Zahlung verpflichteten Person sofort nach der buchmäßigen Erfassung mitgeteilt werden. Da die Behörden den Abgabenbetrag, den De Haan für die erste Sendung geschuldet habe, sofort nach Kenntnis von der betrügerischen Verbringung hätten berechnen können, hätten sie ihn binnen zwei Tagen mitteilen müssen.

50. Meines Erachtens kann sich De Haan nicht auf diese Überlegungen stützen. Wie in der Sitzung vorgetragen worden ist, hat der Gerichtshof kürzlich in seinem Urteil Covita [30] entschieden, daß „[e]s... das Recht der Zollbehörden auf Nacherhebung der Ausgleichsabgabe nicht [berührt], wenn sie die Fristen der Artikel 3 und 5 der Verordnung... Nr. 1854/89... nicht beachten, sofern die Nacherhebung innerhalb der Frist [von drei Jahren, innerhalb deren eine Nacherhebung durchgeführt sein muß,] des Artikels 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1697/79 erfolgt" [31]. In den Gründen des Urteils führte der Gerichtshof aus, daß „[d]ie Fristen der Artikel 3 und 5... nur sicherstellen [sollen], daß die zuständigen Zollbehörden die buchmäßige Erfassung der Eingangs- und Ausfuhrabgaben schnell und einheitlich vollziehen. Die Nichtbeachtung dieser Fristen durch die Zollbehörden kann... im Rahmen der Überlassung der Eigenmittel zur Zahlung von Verzugszinsen durch den betroffenen Mitgliedstaat an die Gemeinschaften führen" [32].

51. Verdeutlicht wird das Urteil noch durch die Schlußanträge des Generalanwalts Fennelly in dieser Rechtssache, der folgendes ausführt [33]: „Offenkundig beziehen sich die dort festgesetzten Fristen auf die buchmäßige Erfassung, nicht auf die Nacherhebung der fraglichen Beträge; sie wurden für Buchführungszwecke festgelegt, nicht, um Rechte von Marktbeteiligten zu schaffen. Das belegt abschließend die eigene Dreijahresfrist für die Nacherhebung in Artikel 2 Absatz 1 der [Verordnung Nr. 1697/79], insbesondere der Umstand, daß diese Frist entweder vom Tag der buchmäßigen Erfassung der Abgabe oder, wenn es daran fehlt, von dem Tag an läuft, an dem die Zollschuld entstanden ist. Artikel 2 Absatz 1 enthält die einzige Frist für die Nacherhebung von Abgaben."

52. De Haan hat die zweite Begründungserwägung der Verordnung Nr. 1854/89 — „Die Vorschriften für die buchmäßige Erfassung und die Bedingungen für die Entrichtung der Zollschuld sind von besonderer Bedeutung, damit... die größtmögliche Gleichbehandlung der Zollbeteiligten bei der Erhebung der Eingangs - und Ausfuhrabgaben gewährleistet ist" — für ihre Auffassung angeführt, daß die zur Zahlung verpflichteten Personen aus den Artikeln 3 Absatz 3 und 6 Absatz 1 tatsächlich Rechte herleiten könnten. Sieht man jedoch diese Begründungserwägung im Gesamtzusammenhang der Begründung, so liegt auf der Hand, daß das Ziel der Verordnung darin besteht, die Verfahren zur Regelung der

30 — Urteil vom 26. November 1998 in der Rechtssache C-370/96 (Slg. 1998, I-7711).

31 — Nr. 3 des Tenors.

32 — Randnr. 36.

33 — Nr. 37.

buchmäßigen Erfassung und der Zahlungsvoraussetzungen in der Gemeinschaft zu harmonisieren. Soweit die Zollbeteiligten aufgrund der zweiten Begründungserwägung ein Recht geltend machen können, handelt es sich um das Recht, infolge unterschiedlicher Regeln in den verschiedenen Mitgliedstaaten nicht ungleich behandelt zu werden, nicht aber um das Recht auf Befreiung von der Zahlungspflicht, wenn eine (besonders kurze) Frist überschritten wurde.

53. Ich bin daher der Auffassung, daß, wie sich aus dem Urteil Covita ergibt, Artikel 3 Absatz 3 der Verordnung Nr. 1854/89 zwar die Zollbehörden zur buchmäßigen Erfassung binnen zwei Tagen verpflichtet, diese Verpflichtung aber das Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft betrifft, und die Nichteinhaltung dieser Frist als solche hinsichtlich Fälligkeit und Erhebung der Zollschuld keine Konsequenzen hat.

54. Meines Erachtens jedoch gewährt Artikel 6 Absatz 1 dieser Verordnung [34] — eine Vorschrift, die vom Gerichtshof bisher nicht geprüft wurde — der zur Zahlung verpflichteten Person das Recht, über den Abgabenbetrag *sofort nach der buchmäßigen Erfassung* unterrichtet zu werden, wenn auch der Ausdruck „sofort" durch die Worte „in geeigneter Form" näher bestimmt wird.

55. Es gibt hierzu zwar keine Informationen — und ich bin überzeugt, daß De Haan die Informationen gegeben hätte, wenn sie erheblich gewesen wären —, doch wenn der Zollbetrag tatsächlich unverzüglich buchmäßig erfaßt, aber De Haan nicht unverzüglich innerhalb der für solche Mitteilungen üblichen Frist mitgeteilt wurde, sind die Zollbehörden meines Erachtens in der Tat einer gegenüber De Haan bestehenden Pflicht nicht nachgekommen.

56. Diese Pflicht konnte jedoch erst in dem Augenblick entstehen, in dem die buchmäßige Erfassung tatsächlich erfolgte, und auch wenn sie wirklich entstanden ist — worüber nur das vorlegende Gericht entscheiden kann —, kann der Verstoß gegen diese Pflicht De Haan meines Erachtens nicht von der Abgabenschuld befreien. Zwar hat der Gerichtshof im Urteil Covita Artikel 6 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1854/89 nicht geprüft, doch müssen seine Feststellungen über die besondere Bedeutung der in Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1697/79 genannten Frist

34 — Siehe oben, Nr. 21.

aus Gründen der Logik auch im vorliegenden Fall gelten. Wenn die Mitteilung gemäß Artikel 6 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1854/89 nicht unverzüglich erfolgt, hat dies meines Erachtens im Rahmen dieser Verordnung nur zur Folge, daß die Frist, innerhalb deren die Abgabe nach Maßgabe des Artikels 8 Buchstabe a zu zahlen ist, aus diesem Grund nicht zu laufen beginnt.

57. De Haan trägt zwar vor — und auch das vorlegende Gericht geht davon aus —, daß eine Verpflichtung für die Zollbehörden bestanden habe, deren Nichtbeachtung dazu führe, daß es ihnen nicht nur verwehrt sei, jede einzelne Zollschuld, die nicht unverzüglich mitgeteilt wurde, einzuziehen, sondern auch die späteren Schulden, die nicht entstanden wären, wenn die Mitteilung erfolgt wäre. Ich finde jedoch in der Verordnung Nr. 1854/89 keinerlei Hinweis darauf, daß sich eine in ihr geregelte Verpflichtung nicht bloß auf bereits abgeschlossene Vorgänge, sondern auch auf spätere, noch nicht entstandene Sachverhalte beziehen könnte. Die Verordnung beschränkt sich eindeutig auf die buchmäßige Erfassung und die Voraussetzungen der Zahlung von Zollschulden, die bereits entstanden sind.

58. Die Verordnung Nr. 1854/89 sieht daher meines Erachtens keine Unterrichtungspflicht vor, bei deren Nichtbeachtung De Haan von ihrer Abgabenschuld befreit sein könnte.

59. Die niederländische Regierung prüft bestimmte andere Vorschriften, die den Zollbehörden eine Unterrichtungspflicht auferlegen könnten, verneint jedoch eine solche Pflicht. Die Verpflichtung aus Artikel 11 des Zollkodex der Gemeinschaften z. B. betreffe nur die Auskunft über eine Ein- oder Ausfuhr, die tatsächlich beabsichtigt und vom Beteiligten beantragt worden sei.

60. Die niederländische Regierung prüft auch Artikel 379 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2454/93. Mit dieser Vorschrift wurde der zur fraglichen Zeit geltende Artikel 49 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1214/92 [35] übernommen, dem zufolge die Abgangsstelle, wenn Waren, die einem externen Versandverfahren unterliegen, nicht gestellt wurden und die genauen Umstände unbekannt sind, dies dem Hauptverpflichteten „so schnell wie möglich, spätestens jedoch vor Ablauf des elften Monats nach dem Zeitpunkt der Registrierung der Versandanmeldung mit[teilt]". Die niederländische Regierung vertritt die Auffassung, diese Verpflichtung unterscheide sich von der Verpflichtung, die die Tariefcommissie in Betracht gezogen habe und die darin bestehe, einen Zollspediteur über die Möglichkeit eines Betruges zu unterrichten, der

35 — Siehe oben, Nr. 19.

von seinen Kunden begangen worden sei; sie sei auch viel enger als diese.

61. Ich stimme darin überein, daß dies eine Verpflichtung anderer Art ist. Sie ist für Fälle bestimmt, in denen Waren „verloren gegangen" sind und die Zollbehörden über keinerlei Beweis dafür verfügen, was mit ihnen geschehen ist. Das Ziel[36] besteht darin, daß der Hauptverpflichtete die Möglichkeit erhält, eine ausreichende Erklärung abzugeben, bevor er zur Zahlung der Abgabe aufgefordert wird, und nur in dieser Hinsicht kann die Verpflichtung überhaupt ein Recht für ihn begründen. Durch die Aufnahme der Worte „spätestens jedoch vor Ablauf des elften Monats" wird die Dringlichkeit des Erfordernisses „so schnell wie möglich" tendenziell abgeschwächt mit der Folge, daß im vorliegenden Fall die Verpflichtung nur geringe, wenn nicht sogar keinerlei Bedeutung hat. Schließlich gilt diese Vorschrift nur, wenn der Ort, an dem die Zuwiderhandlung begangen wurde, nicht ermittelt werden kann, was vorliegend offensichtlich nicht der Fall ist.

62. Diese Vorschriften sind meines Erachtens die einzigen der zur Zeit der Versendung der fraglichen Ladung geltenden gemeinschaftlichen Zollbestimmungen, aufgrund deren die Zollbehörden verpflichtet gewesen sein könnten, De Haan zu unterrichten. Aus den vorstehend genannten Gründen bin ich der Meinung, daß sie keine Verpflichtung begründen, bei deren Nichtbeachtung De Haan von ihrer Abgabenschuld befreit sein könnte.

63. De Haan hat jedoch vorgetragen, die Zollbehörden hätten durch das Verhalten ihr gegenüber ungeschriebene Regeln des Gemeinschaftsrechts verletzt, wodurch sie gehindert seien, die Abgaben zu erheben. Ich habe die Ansicht vertreten[37], daß es nicht sachgemäß ist, den bereits vom Gesetzgeber geregelten Ausnahmegründen weitere hinzuzufügen, aber ich halte es für sinnvoll, an dieser Stelle das Verhältnis zwischen den besonderen Rechtsvorschriften und den geltend gemachten Regeln der Billigkeit und der Verhältnismäßigkeit genau zu untersuchen.

64. In der Sitzung hat De Haan sich auf einen allgemeinen Grundsatz berufen, dem zufolge, wenn ich es richtig verstanden habe, die Gesetzesanwendung kein unbilliges Ergebnis haben darf, der Anwendungsbereich eines Gesetzes sozusagen durch die Grenze zwischen Recht und Bil-

36 — Wie es in Artikel 49 Absatz 2 deutlich zum Ausdruck gebracht wird:
„In der in Absatz 1 genannten Mitteilung ist insbesondere die Frist anzugeben, innerhalb deren bei der Abgangsstelle den zuständigen Behörden die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens oder der tatsächliche Ort der Zuwiderhandlung nachzuweisen ist.
Diese Frist beträgt drei Monate vom Zeitpunkt der Mitteilung nach Absatz 1 an gerechnet. Wird der Nachweis nicht rechtzeitig erbracht, so erhebt der zuständige Mitgliedstaat die betreffenden Zölle und anderen Abgaben. Ist dieser Mitgliedstaat nicht der Abgangsmitgliedstaat, so unterrichtet er letzteren unverzüglich von der Erhebung der Zölle und anderen Abgaben."

37 — Siehe oben, Nr. 38.

ligkeit einerseits und Unrecht und Unbilligkeit andererseits bestimmt wird.

65. Wenn auch das Ziel zweifellos berechtigt ist, kenne ich doch keinen vorrangigen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts, wonach ein Ergebnis, das als unbillig bezeichnet werden könnte, niemals zugelassen werden dürfte [38]. Die Anwendung des Gesetzes auf einen Einzelfall kann hart oder ungerecht sein, aber dies geschieht nur im Interesse einer höheren Gerechtigkeit. Was für den einzelnen billig ist, muß abgewogen werden gegenüber dem, was für das Gemeinwesen (und für die Gemeinschaft) insgesamt billig ist. Die Fälle einer verschuldensunabhängigen Haftung — um die es hier geht — sind ein besonders deutliches Beispiel. Wenn den Hauptverpflichteten des Versandverfahrens eine verschuldensunabhängige Haftung auferlegt wird, dann werden sie, da ihnen ja die Durchführung der Zollverfahren übertragen wurde, alles Erforderliche unternehmen, um sicherzustellen, daß der Gemeinschaft nicht die ihr zustehenden Mittel entzogen werden. Da 90 % aller Anmeldungen für das gemeinschaftliche Versandverfahren, wie vorgebracht worden ist, durch Zoll- oder Güterspediteure vorgenommen werden [39], ist es natürlich von höchster Bedeutung für dieses System, daß diese Wirtschaftsteilnehmer die Standards auf das genaueste einhalten.

66. Es trifft zu, daß nach der Rechtsprechung nationale Billigkeitsregeln angewandt werden können, um auf die Erhebung von EG-Abgaben zu verzichten, wenn das Gemeinschaftsrecht einschließlich der allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze hierfür keine gemeinsamen Vorschriften enthält, sofern diese nationalen Bestimmungen mit dem Erfordernis der einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts in Einklang gebracht sind, die notwendig ist, um eine Ungleichbehandlung der Wirtschaftsteilnehmer zu vermeiden, und nicht darauf hinauslaufen, daß die Verwirklichung der Gemeinschaftsregelung praktisch unmöglich wird [40].

67. Im vorliegenden Fall sind die gemeinschaftlichen Regeln über die Erhebung von Zöllen meines Erachtens so umfassend, daß sie die Anwendung nationaler Billigkeitsregeln ausschließen [41]; die einzige Bezugnahme auf nationale Regeln ist folgende: „Ist der Abgabenbetrag nicht fristgerecht entrichtet worden,... so machen die Zollbehörden von allen ihnen nach den geltenden Vorschriften zu Gebot stehenden Möglichkeiten einschließlich der Zwangsvollstreckung Gebrauch, um die Entrichtung dieses Betrags zu erreichen“ [42]. Ausnahmen aus Billigkeitsgründen sind auf Gemeinschaftsebene darüber hinaus bereits in Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 und Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 vorgesehen. Selbst wenn dem nicht so wäre, ist es angesichts der dem Gerichtshof dargelegten Häufigkeit von Zollhinterziehungen bei Zigaretten nicht unwahrscheinlich, daß die systematische Anwendung der geltend ge-

38 — Siehe z. B. Urteil vom 28. Juni 1990 in der Rechtssache C-174/89 (Hoche, Slg. 1990, I-2681, Randnr. 31)(„der Gerichtshof [hat] das Bestehen eines allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes objektiver Unbilligkeit... verneint“) und die dort angeführte Rechtsprechung.

39 — (Europäisches Verbindungskomitee des Speditions- und Lagerei-Gewerbes), Anhang I zum „Interim Report on Transit“ der Kommission, einem Arbeitspapier von Oktober 1996.

40 — Siehe z. B. Urteil vom 27. Mai 1993 in der Rechtssache C-290/91 (Peter, Slg. 1993, I-2981, Randnr. 8).

41 — Siehe die Artikel 222 bis 232 des Zollkodex der Gemeinschaften, vormals die Artikel 8 bis 18 der Verordnung Nr. 1854/89 (zitiert in Fußnote 12).

42 — Artikel 232 des Zollkodex der Gemeinschaften.

machten Billigkeitsregel zu einem beträchtlichen Rückgang der Zolleinnnahmen führen würde, da die Zollspediteure, die nicht mehr im selben Maße einer verschuldensunabhängigen Haftung unterliegen würden, versucht sein könnten, bei der Bekämpfung von Betrug weniger wachsam zu sein, und hierdurch die Ziele des gemeinschaftlichen Zollsystems beeinträchtigen würden [43].

68. Zwar habe ich Verständnis für De Haan, die sich in einer Lage befindet, die durchaus ohne ihr Verschulden entstanden sein kann, doch bin ich nicht der Auffassung, daß sie sich im vorliegenden Fall auf einen selbständigen gemeinschaftlichen oder nationalen Billigkeitsgrundsatz berufen kann.

69. Dies bedeutet nicht, daß ihre Appelle an die Fairneß unbeachtet bleiben können. Sie können im Gegenteil sehr angemessen auf der Grundlage des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes berücksichtigt werden, auf den sich alle Parteien, die dem Gerichtshof gegenüber Erklärungen abgegeben haben, zu Recht bezogen haben.

70. Im vorliegenden Fall ist dieser Grundsatz jedoch im Rahmen der Zollbestimmungen, denen er inhärent ist, und nicht selbständig, auf einer höheren Ebene anzuwenden. Er kann insbesondere für die Frage des Vorliegens eines „besonderen Umstands" im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 von Bedeutung sein. Insoweit stimme ich mit der in der Sitzung von der Regierung des Vereinigten Königreichs geäußerten Auffassung überein. Diese Vorschrift enthält ein eingebautes und ausreichendes „Tor" für die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, und es besteht kein Grund für den Gerichtshof oder für das nationale Gericht, die Anwendung dieses Grundsatzes nicht auf die Auslegung der Bestimmungen über die Befreiung von der Verpflichtung zur Zahlung einer Zollschuld zu beschränken, sondern auf die Frage der Wirksamkeit der Schuld als solche zu erstrecken. In dieser Hinsicht ist zu bedenken, daß die Schuld, deren Erlaß De Haan begehrt, die normale Zollschuld für die Waren und keine Strafe ist, die ihr wegen des Betruges auferlegt worden wäre. Wäre letzteres der Fall gewesen, hätte durchaus Anlaß zur Prüfung der Frage bestehen können, ob die Strafe als solche nicht unverhältnismäßig gewesen wäre.

71. In meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Peter [44] habe ich ausgeführt, daß die Fälle, in denen nach der Verordnung Nr. 1430/79 eine Erstattung oder ein Erlaß zu erfolgen hatte, „Billigkeitsklauseln" darstellten. Mit der Feststellung in seinem Urteil Trans-Ex-Import [45], daß Artikel 905 der Verordnung Nr. 2454/93 — die Vorschrift, nach der jetzt Zweifelsfälle der Kommission zur Entscheidung darüber vorzulegen sind, ob ein „besonderer Fall" vorliegt — eine „allgemeine Billigkeitsklausel" enthalte, hat der Gerichtshof kürzlich dieselbe Auffassung vertreten. Soweit daher die Billigkeit oder der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bei einer allgemeineren Beurteilung der Lage von De Haan zu berücksichtigen sind, hat dies im

43 — Urteil Peter (zitiert in Fußnote 40, Randnrn. 11 und 14).

44 — Urteil Peter (zitiert in Fußnote 40; siehe Nr. 16 der Schlußanträge).

45 — Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-86/97 (Slg. 1999, I-1041, Randnr. 18).

Rahmen des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 zu geschehen.

72. Wie ich bereits ausgeführt habe, ist meines Erachtens an dieser Stelle nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen dieses Artikels im Fall von De Haan erfüllt sind. Ich möchte jedoch auf einen Punkt hinweisen, der zugleich eine Antwort auf ein weiteres Argument von De Haan darstellt.

73. De Haan beruft sich in den schriftlichen Erklärungen auf die wechselseitige Abhängigkeit zwischen Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 und Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 zur Stützung ihres Vorbringens, daß die für den ersteren geltenden Kriterien auch für den letzteren gälten.

74. Der Gerichtshof hat zwar im Urteil Covita [46] unter Bestätigung der früheren Rechtsprechung festgestellt, daß „Artikel 13 der Verordnung Nr. 1430/79 und Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79... dasselbe Ziel [verfolgen], die Nachzahlung von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben auf Fälle zu beschränken, in denen eine solche Zahlung gerechtfertigt [ist]", und daß „die Erkennbarkeit des Irrtums im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 der offensichtlichen Fahrlässigkeit im Sinne von Artikel 13 der Verordnung Nr. 1430/79 [entspricht]" [47].

75. Meines Erachtens jedoch wird die Parallele nur zwischen den Zielen der beiden Vorschriften und zwischen den Begriffen „Erkennbarkeit des Irrtums" und „offensichtliche Fahrlässigkeit" gezogen. Es besteht kein Grund zur Annahme, daß der besondere Fall eines „Irrtums der zuständigen Behörden" denselben Kriterien unterliegen soll, die für einen „besonderen Umstand" gemäß Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 gelten. Artikel 4 der Verordnung Nr. 3799/86 [48] führt nicht abschließend solche besonderen Umstände auf; hierzu gehören Diebstahl, der Umstand, daß das Verschlußsystem des Beförderungsmittels beschädigt ist, die Rücksendung von Waren zur Beseitigung von Mängeln und das gerichtliche Verbot des Vertriebs eingeführter Waren. Obwohl ein Irrtum der Zollbehörden möglicherweise ein besonderer Umstand sein kann, ist letzterer doch ohne Zweifel ein sehr viel weiter Begriff. Leider muß die Prüfung dieses Begriffes dem Verfahren vorbehalten bleiben, in dem die Niederlande die Kommission verklagt haben.

46 — Zitiert in Fußnote 30.

47 — Randnrn. 30 bzw. 32 des Urteils.

48 — Zitiert in Fußnote 16.

Ergebnis

76. Nach alledem sollten daher die Fragen der Tariefcommissie wie folgt beantwortet werden:

Haben Zollbebörden Grund zu der Annahme, daß im Rahmen eines externen Versandverfahrens ein Betrug bevorsteht, so sind sie nach Gemeinschaftsrecht nicht verpflichtet, dem Betreffenden mitzuteilen, daß er infolge dieses Betruges zur Zahlung von Zoll herangezogen werden kann; dies gilt unabhängig davon, ob der Betreffende gutgläubig handelt oder nicht. Insbesondere kann zwar die Entscheidung, von der Mitteilung abzusehen, um eine Identifizierung und Verurteilung des Täters des Betruges zu gewährleisten, ein bei der Anwendung der Billigkeitsregel des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 zu berücksichtigender Umstand sein, sie stellt jedoch keinen „Irrtum der zuständigen Behörden" im Sinne des Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 dar.