

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_890/2019**

**Urteil vom 21. Dezember 2022**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Bundesrichterin Hänni,  
Bundesrichter Hartmann,  
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,  
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ GmbH,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Lukas Bühlmann und/oder Dr. Walter Häberling, Rechtsanwälte,

*gegen*

Oberzolldirektion (OZD),  
Hauptabteilung Verfahren und Betrieb,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern.

Gegenstand  
Zollabgaben-Nachforderung (ungerechtfertigte Präferenzverzollung),

Beschwerde gegen das Urteil des  
Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom  
17. September 2019 (A-321/2019).

**Sachverhalt:**

**A.**

Die A. \_\_\_\_\_ GmbH, U. \_\_\_\_\_ (D), meldete im elektronischen Datenverarbeitungssystem ("e-dec") der Eidgenössischen Zollverwaltung (nachfolgend: EZV) für Einfuhren von Holzzeugnissen aus der Europäischen Union im Zeitraum vom 3. Januar 2012 bis zum 9. Februar 2016 definitive Präferenzverzollung an, obwohl im Zeitpunkt der Zollanmeldung (mangels Originalunterschrift auf den Zollrechnungen) kein gültiger Ursprungsnachweis existierte. Die Waren der A. \_\_\_\_\_ GmbH wurden gleichwohl präferenziell, sog. "frei ohne", abgefertigt. Es erfolgte keine provisorische Zollveranlagung und auch keine Berichtigung.

Die EZV entdeckte nachträglich das Fehlen gültiger Ursprungsnachweise. Sie verlangte Nachleistung wegen unrechtmässig erfolgter Präferenzabfertigung. Im Rahmen des Verfahrens reichte die A. \_\_\_\_\_ GmbH nachträglich erstellte Rechnungsursprungserklärungen ein, welche die EZV aber nicht zulies. Mit Verfügung vom 12. Oktober 2016 forderte die Zollkreisdirektion Schaffhausen gegenüber der A. \_\_\_\_\_ GmbH Einfuhrabgaben von insgesamt Fr. 1'013'184.15 (Fr. 938'133.50 Zoll und Fr. 75'050.65 Einfuhrmehrwertsteuern) sowie Verzugszinsen von Fr. 27'468.55 wegen ungerechtfertigt erfolgter Präferenzabfertigung nach.

**B.**

Mit Beschwerdeentscheid vom 30. November 2018 hob die Oberzolldirektion die erstinstanzliche Verfügung teilweise auf und setzte den Nachforderungsbetrag (inkl. Verzugszins) auf Fr. 938'416.70 fest. Die Zolldirektion hatte ihre Forderung hinsichtlich Einfuhren reduziert, die einen Wert von CHF 6'000.-- und mehr verzeichneten. Dagegen gelangte die betroffene Gesellschaft erfolglos an das Bundesverwaltungsgericht (Urteil vom 17. September 2019).

### C.

Am 21. Oktober 2019 hat die A. \_\_\_\_\_ GmbH Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragt im Wesentlichen, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts aufzuheben und von jeglichem Abgabennachbezug abzusehen. Gegebenenfalls sei ihr eine angemessene Frist einzuräumen, um für die massgeblichen Einfuhrsachverhalte, für welche noch keine Ursprungsnachweise bestehen würden, solche den zuständigen Zollbehörden einzureichen. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz oder an die erste Instanz zur Neuurteilung (bzw. zur Neuberechnung des Nachforderungsbetrags, wie wenn die Nachforderung durch die Zollbehörden bereits im Juli 2015 geltend gemacht worden wäre, d.h. unter Ausschluss der nachmaligen Einfuhrsachverhalte) zurückzuweisen. Die EZV schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Mit Replik vom 17. Januar 2020 und (unaufgefordert eingereichter) Triplik vom 10. März 2020 (nach der Duplik der EZV vom 24. Februar 2020) hat die Beschwerdeführerin an ihren Rechtsstandpunkten festgehalten.

### Erwägungen:

#### 1.

**1.1.** Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Er kann grundsätzlich beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG).

Dabei ist insbesondere der Ausschlussgrund von Art. 83 lit. I BGG nicht erfüllt, wonach die Beschwerde gegen Entscheide über die Zollveranlagung unzulässig ist, wenn diese aufgrund der Tarifierung oder des Gewichts der Ware erfolgt (Urteile 2C\_177/2018 vom 22. August 2019 E. 1.1; 2C\_355/2007 vom 19. November 2007 E. 1.3 mit Hinweisen). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2.** Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135 E. 1.5**). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 I 73 E. 2.1**; **139 I 229 E. 2.2**; **136 II 304 E. 2.5**).

**1.3.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135 E. 1.6**). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 140 III 115 E. 2**). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE **BGE 147 I 73 E. 2.1**; **137 II 353 E. 5.1**; **133 II 249 E. 1.4.3**).

#### 2.

Streitgegenstand bildet die Frage, ob die Zolldirektion für Ursprungserklärungen, die auf der Zollrechnung vermerkt sind (sog. *Rechnungserklärungen*), und auf denen offenbar irrtümlich die Originalunterschrift gefehlt hatte, Nachforderungen wegen ungerechtfertigt erfolgter Präferenzabfertigung erheben durfte (vgl. hiervor Sachverhalt A). Streitig sind dabei nur Einfuhren, die den Zeitraum vom 3. Januar 2012 bis zum 9. Februar 2016 betrafen und einen Wert von CHF 6'000.-- oder weniger aufwiesen (vgl. hiervor Sachverhalt B).

#### 3.

Heranzuziehen sind die massgeblichen Rechtsgrundlagen, zunächst diejenigen des nationalen Rechts.

**3.1.** Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0) sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagern (Art. 7 ZG). Solche Gegenstände unterliegen zudem grundsätzlich der Einfuhrmehrwertsteuer (Art. 50 ff. des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20]). Vorbehalten bleiben *Abweichungen wie Zollbefreiungen und*

-*erleichterungen* sowie Steuerbefreiungen, die sich aus Staatsverträgen oder besonderen Bestimmungen von Gesetzen oder Verordnungen ergeben (vgl. Art. 2 Abs. 1 ZG, Art. 1 Abs. 2 ZTG sowie Art. 53 MWSTG).

**3.2.** Jede Überführung in ein Zollverfahren - als solches gilt beispielsweise auch die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr - bedarf unabhängig vom Status einer Ware einer *Zollanmeldung* (vgl. Art. 47 Abs. 1 und 2 ZG). Bei der Zollanmeldung (Deklaration) handelt es sich um eine Erklärung, mit welcher die anmeldepflichtige Person (vgl. dazu Art. 21 Abs. 1, Art. 26 lit. a u. b ZG; Art. 75 der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV, SR 631.01]) einerseits ihr Wissen über die jeweilige Ware mitteilt und andererseits formgerecht ihren Willen bekundet, die Ware nach Massgabe eines gesetzlichen Zollverfahrens abfertigen zu lassen (vgl. **BGE 143 II 646** E. 2.1; siehe dazu bereits die Botschaft des Bundesrates vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz; Botschaft ZG, BBI 2004 567 ff., 602). Durch die Annahme der Zollanmeldung wird diese für die anmeldepflichtige Person verbindlich (Art. 33 Abs. 1 ZG). Die Zollverwaltung legt Form und Zeitpunkt der Annahme fest (Art. 33 Abs. 2 ZG; vgl. dazu Urteil 2C\_426/2020 vom 23. Juli 2020 E. 3.1).

**3.3.** Die Zollanmeldung kann auch *elektronisch erfolgen* (vgl. **BGE 143 II 646** E. 2.2.3 m.H.).

**3.3.1.** Gemäss Art. 8 der Zollverordnung der EZV vom 4. April 2007 (ZV-EZV, SR 631.013) gewährt die Zollverwaltung einer anmeldepflichtigen Person die Verwendung des Systems «e-dec» für die elektronische Zollanmeldung, wenn diese Person über ein Zustelldomizil im Zollgebiet verfügt und dafür sorgt, dass die EZV auf die nach Art. 94-98 ZV aufzubewahrenden Dateien und Dokumente vom Zollgebiet aus zugreifen kann (vgl. Art. 8 Abs. 1 bis aZV-EZV bzw. Art. 8 Abs. 2 ZV-EZV, gültig ab dem 1. Februar 2013). Die elektronische Zollanmeldung befreit die zuführungspflichtige Person nicht von der sog. Gestellung der Waren nach Art. 24 ZG (d.h. dem Zuführen der Ware zur Zollstelle und der Mitteilung an die EZV, dass die Waren bei der Zollstelle eingetroffen sind). Die Gestellung und die summarische Anmeldung haben grundsätzlich vor der detaillierten sowie verbindlichen Zollanmeldung nach Artikel 25 ZG zu erfolgen.

**3.3.2.** Gemäss Art. 16 ZV-EZV in Verbindung mit Art. 33 Abs. 2 ZG gilt die elektronische Zollanmeldung als angenommen, wenn sie die summarische Prüfung des EDV-Systems der EZV erfolgreich durchlaufen und das System Annahmedatum sowie Annahmezeit hinzugefügt hat. Das Datenverarbeitungssystem der Zollverwaltung führt automatisch eine *Plausibilitätskontrolle* im Sinne einer summarischen Prüfung der seitens der anmeldepflichtigen Person übermittelten Zollanmeldung durch (Art. 84 lit. a ZV). Die Zollstelle kann umfassend oder stichprobenweise prüfen, ob die Zollanmeldung formell richtig sowie vollständig ist und ob die erforderlichen Begleitdokumente vorliegen (Art. 32 Abs. 1 ZG), wobei namentlich Ursprungsnachweise als Begleitdokumente gelten (Art. 80 Abs. 1 ZV). Trifft dies nicht zu, so weist sie die Zollanmeldung zur Berichtigung oder zur Ergänzung zurück (Art. 84 lit. b ZV).

**3.3.3.** Nach der Annahme der elektronischen Zollanmeldung führt das System «e-dec» eine *Selektion* auf der Grundlage einer Risikoanalyse durch (Art. 17 Abs. 1 ZV-EZV). Lautet das Selektionsergebnis auf «frei ohne», so gelten die Waren als freigegeben (Art. 17 Abs. 4 ZV-EZV). Mit der Freigabe der gestellten Waren durch die Zollstelle endet der Gewahrsam der Zollverwaltung (Art. 78 ZV). Dementsprechend dürfen die Waren abtransportiert werden (Art. 40 Abs. 2 ZG). Lautet das Selektionsergebnis auf «frei mit», so muss die anmeldepflichtige Person der Zollstelle einen Ausdruck der Zollanmeldung und die erforderlichen Begleitdokumente vorlegen (Art. 17 Abs. 3 erster Satz ZV-EZV). Lautet das Selektionsergebnis «gesperrt», muss die anmeldepflichtige Person der Zollstelle einen Ausdruck der Zollanmeldung und die erforderlichen Begleitdokumente vorlegen. Die Waren dürfen erst abtransportiert werden, wenn die Zollstelle sie freigegeben hat (Art. 17 Abs. 2 ZV-EZV).

**3.4.** Die (traditionelle wie auch die elektronische) Zollanmeldung basiert auf dem *Selbstdeklarationsprinzip*. Demnach wird von der anmeldepflichtigen Person eine vollständige und richtige Deklaration der Ware verlangt.

**3.4.1.** Die anmeldepflichtige Person muss die der Zollstelle zugeführten, gestellten und summarisch angemeldeten Waren innerhalb der von der Zollverwaltung bestimmten Frist *zur Veranlagung anmelden* und die Begleitdokumente einreichen (Art. 25 Abs. 1 ZG). Sodann ist in der Zollanmeldung die zollrechtliche Bestimmung der Waren festzulegen (Art. 25 Abs. 2 ZG). Hinsichtlich der diesbezüglichen *Sorgfaltspflicht* werden an die anmeldepflichtige Person hohe Anforderungen gestellt (vgl. dazu schon die Botschaft zum ZG, BBI 2004, 601; **BGE 124 IV 23** E. 2a m.w.H.).

**3.4.2.** Zur elektronischen Veranlagung zugelassene Zollbeteiligte müssen die Zollanmeldung *elektronisch erfassen* und vor Übermittlung auf Vollständigkeit und Widerspruchsfreiheit überprüfen. Zwar führt das Datenverarbeitungssystem der Zollverwaltung - wie bereits erwähnt (vgl. hiervor E. 3.3.2) - automatisch eine summarische Plausibilitätskontrolle durch. Doch sind die Möglichkeiten des elektronischen Systems beschränkt; so kann es beispielsweise weder prüfen, ob die zugeführte Ware mit der Zollanmeldung übereinstimmt, noch klären, ob die erforderlichen Begleitdokumente vorhanden sind und übereinstimmen. Deshalb muss die EZV sich auf die Angaben der anmeldepflichtigen Person verlassen dürfen und die von

dieser übermittelten Informationen dem System zuführen, welches die Plausibilisierung der Zollanmeldung gewährleistet.

**3.4.3.** Soll eine Vorzugsbehandlung wie beispielsweise eine *Präferenzverzollung* erfolgen, muss die anmeldepflichtige Person dies in der Zollanmeldung entsprechend beantragen (vgl. Art. 79 Abs. 1 lit. a ZV sowie Art. 80 ZV) und die Begleitdokumente erstellen bzw. einreichen, namentlich die erforderlichen Ursprungsnachweise (so Art. 80 Abs. 1 ZV; gemäss der in Art. 4 ZV-EZV geregelten Frist). Die Einhaltung des Erfordernisses, wonach der gültige Ursprungsnachweis, ein Begleitdokument im Sinne von Art. 25 Abs. 1 ZG und Art. 80 Abs. 1 ZV, im Zeitpunkt der Anmeldung zu einer definitiven Präferenzveranlagung vorhanden sein muss, obliegt nach dem Selbstdeklarationsprinzip der verantwortlichen anmeldepflichtigen Person.

**3.5.** Das nationale Recht sieht sodann bei Unsicherheiten im Zeitpunkt der Zollanmeldung und -abfertigung die Möglichkeit der *provisorischen Verzollung* (Art. 39 ZG) vor. Das Zollgesetz bietet also ein Veranlagungssystem an, bei dem sich Unsicherheiten im Zeitpunkt der Zollanmeldung und -abfertigung berücksichtigen lassen.

**3.5.1.** Das gilt etwa, wenn zum Zeitpunkt der Zollanmeldung Begleitdokumente für die Gewährung einer Zollermässigung oder einer Zollbefreiung fehlen bzw. wenn die formellen Voraussetzungen für eine Präferenzbehandlung wie das Vorhandensein von Ursprungszeugnissen fehlen (vgl. dazu bereits Urteil 2A.566/2003 E. 3.4). In solchen Fällen muss im Rahmen der Anmeldung grundsätzlich eine provisorische Veranlagung beantragt werden (vgl. Art. 39 Abs. 1 ZG, Art. 79 Abs. 1 lit. a ZV sowie Art. 93 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 lit. a ZV). Die Dokumente sind dann innert einer von der Zollstelle anzusetzenden Frist nachzureichen, um in den Genuss der Zollpräferenz zu kommen (vgl. Urteil 2A.566/2003 E. 2.3 m.H. auf Art. 39 Abs. 3 u. 4 aZG sowie Art. 68 Abs. 2 aZV).

**3.5.2.** Der provisorischen Veranlagung kommt bei Präferenzansprüchen eine besondere Bedeutung zu, da das nationale Zollrecht eine nachträgliche Präferenzverzollung für Waren, welche bereits aus der Zollkontrolle entlassen worden sind, - unter Vorbehalt einer Berichtigung (im Sinne von Art. 34 Abs. 3 u. 4 sowie Art. 89 ZV) - grundsätzlich nicht vorsieht (vgl. Urteile 2C\_907/2013 vom 25. März 2014 E. 2.2.5; 2C\_32/2011 vom 7. April 2011 4.5; 2A.566/2003 vom 9. Juni 2004 E. 2.3 [zum früheren Zollrecht]).

**3.6.** Gemäss Art. 85 ZG kann die Zollverwaltung bei einer von ihr zu erhebenden Zollabgabe, die irrtümlich nicht oder zu niedrig festgesetzt worden ist, den *geschuldeten Betrag nachfordern*, wenn sie die entsprechende Absicht innert eines Jahres nach dem Ausstellen der Veranlagungsverfügung mitteilt. Diese Regelung gilt nur für eigentliche Irrtümer bei der Zollabfertigung, nicht aber für das Nachbezugsverfahren bei nachträglicher Prüfung des Ursprungsnachweises. Massgebend für das letztere Verfahren ist Art. 12 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0). Eine Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab (BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1, m.H.). Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (vgl. **BGE 129 II 160** E. 3.2, 115 Ib 358 E. 3; Urteile 2C\_32/2011 vom 7. April 2011 E. 3.2 u. 3.3; 2C\_355/2007 vom 19. November 2007 E. 2.4; 2A.461/2003 vom 20. Januar 2004 E. 3.1).

#### 4.

Massgeblich ist sodann das internationale Recht; dem Zollgesetz bleiben völkerrechtliche Verträge vorbehalten (Art. 2 Abs. 1 ZG).

**4.1.** Anwendbar ist vorliegend das Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (Freihandelsabkommen, FHA; SR 0.632.401). So bezweckt das Freihandelsabkommen insbesondere, die Einfuhrzölle für zahlreiche Ursprungserzeugnisse der Europäischen Union und der Schweiz zu beseitigen (vgl. Art. 1 ff. FHA). Ursprungserklärungen dienen (auch in den bilateralen Vertragsverhältnissen) dem Nachweis der Präferenzberechtigung (vgl. Hans-Michael Wolfgang, Rz. 83 ff. ad Art. 64; in: Wolfgang/Jatzke (Hrsg.), Unionszollkodex, Köln 2021, S. 458 ff.) und werden im Protokoll Nr. 3 zum Freihandelsabkommen geregelt (Prot. Nr. 3; SR 0.632.401.3).

**4.2.** Das Freihandelsabkommen gewährt somit für bestimmte Waren, die als *EU-Ursprungserzeugnisse* im Sinne des Protokolls Nr. 3 zum Freihandelsabkommen (Prot. Nr. 3; SR 0.632.401.3) gelten, gegen entsprechenden Nachweis die *Zoll-Präferenzbehandlung bzw. die Zollfreiheit* (Urteil 2C\_426/2020 vom 23. Juli 2020 E. 3.2 mit Hinweisen). Die entsprechende Bescheinigung - wie z.B. eine Rechnungserklärung (vgl. im Detail hiernach E. 4.4) - wird auf schriftlichen Antrag des Warenführers von der zuständigen Zollbehörde des Ausfuhrstaates ausgestellt (Art. 1 Prot. Nr. 3; Urteil 2C\_426/2020 vom 23. Juli 2020 E. 3.2).

**4.3.** Vom 15. Dezember 2005 bis 31. Januar 2016 stand das Protokoll Nr. 3 über die Bestimmung des Begriffes «Ursprungserzeugnisse» in der Fassung vom 15. Dezember 2005 in Kraft (AS 2013, 2833 ff.; im Folgenden als «Prot. 3 2005» bezeichnet; SR 0.632.401.3). Mit Wirkung ab dem 1. Februar 2016 trat eine

neue Fassung des Protokolls Nr. 3 vom 3. Dezember 2015 in Kraft (SR 0.632.401.3), was sich hier für den Zeitraum vom 1. bis zum 9. Februar 2016 als massgeblich erweist (vgl. hiervor Sachverhalt A). Hinsichtlich der Ursprungsregelungen verweist diese Fassung des Protokolls in Art. 1 auf die Anlagen I und II des Regionalen Übereinkommens vom 15. Juni 2011 über *Pan-Europa-Mittelmeer-Präferenzursprungsregeln* (PEMPU; SR 0.946.31).

Strittig sind vorliegend die Ursprungserklärungen vom 3. Januar 2012 bis zum 9. Februar 2016. Eine nähere Diskussion der Neufassung des Protokolls (oder von Anlage I PEMPU) erübrigt sich schon deshalb, weil der Inhalt der hier massgeblichen Bestimmungen mit demjenigen in Prot. 3 2005 übereinstimmt.

**4.4.** Unter den spezifischen und im Prot. 3 2005 bzw. dem PEMPU formulierten Voraussetzungen erhalten Ursprungserzeugnisse der Union bei der Einfuhr in die Schweiz demnach die Begünstigungen des Freihandelsabkommens. Das gilt gemäss Art. 16 Abs. 1 nebst Warenverkehrsbescheinigungen (Art. 16 Abs. 1 lit. a und b PEMPU) auch für Rechnungserklärungen («Erklärungen auf der Rechnung» bzw. «Erklärungen auf der Rechnung EUR-MED»; Art. 16 Abs. 1 lit. c, wobei EUR-MED für Europa-Mittelmeer steht; vgl. zu den Kategorien von Ursprungsnachweisen auch Urteile 2C\_907/2013 vom 25. März 2014 E. 2.2.4; 2C\_99/2011 vom 6. Oktober 2011 E. 4.2).

In der Bescheinigung hat der Ausführer zu erklären, dass die Waren Ursprungserzeugnisse des *Vertragsgebiets* sind (Art. 1 Protokoll Nr. 3; Urteil 2C\_426/2020 vom 23. Juli 2020 E. 3.2). Bei Vorlage des Nachweises haben die Zollbehörden des Einfuhrstaates die eingeführten Waren als *Ursprungserzeugnisse anzuerkennen* (Urteil 2C\_426/2020 vom 23. Juli 2020 E. 3.2). Bei der Ausfuhr begnügen sich die Zollbehörden des Ausfuhrstaates praxismässig mit einer bloss formellen Prüfung der Unterlagen ohne materielle Kontrolle der Waren (vgl. 2C\_426/2020 vom 23. Juli 2020 E. 3.2).

**4.5.** Die Rechnungserklärung bzw. die Ursprungserklärung kann vom Ausführer vor oder nach der Ausfuhr der betroffenen Erzeugnisse ausgefertigt werden, sofern sie im Einfuhrland *spätestens zwei Jahre nach der Einfuhr* der betroffenen Erzeugnisse vorgelegt wird (Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005). «Erklärungen auf der Rechnung» bzw. «Ursprungserklärungen» und «Erklärungen auf der Rechnung EUR-MED» bzw. «Ursprungserklärungen EUR-MED» sind dabei vom Ausführer eigenhändig zu unterzeichnen (Art. 22 Abs. 7 Protokoll Nr. 3 2005 bzw. Art. 21 Abs. 7 Anlage I).

**4.6.** Die *Ursprungsnachweise* bleiben während vier Monaten nach dem Datum der Ausstellung im Ausfuhrland gültig. Ursprungsnachweise, welche den Zollbehörden des Einfuhrlandes nach Ablauf dieser Frist vorgelegt werden, können dann zur Gewährung der Präferenzbehandlung angenommen werden, wenn die Frist aufgrund aussergewöhnlicher Umstände nicht eingehalten werden konnte oder wenn die Erzeugnisse den Zollbehörden des Einfuhrlandes vor Ablauf der Vorlagefrist gestellt bzw. vorgelegt worden sind. (Art. 24 Abs. 1-3 Prot. 3 2005).

Für Rechnungserklärungen bestimmt Art. 25 Prot. 3 2005 schliesslich, dass die Ursprungsnachweise den Zollbehörden des Einfuhrstaates *nach den dort geltenden Verfahrensvorschriften* vorzulegen sind.

## 5.

Während sich die Vorinstanz auf den Standpunkt stellt, das Fehlen der gültigen Rechnungserklärung bedeute vorliegend den Verlust der Präferenziellen Verzollung, macht die Beschwerdeführerin geltend, die Interpretation der rechtlichen Grundlagen durch die Vorinstanz und die Nachforderung der Steuerverwaltung verstosse gegen das Freihandelsabkommen, namentlich gegen dessen Protokoll Nr. 3.

**5.1.** Umstritten sind vorliegend Einfuhren im Zeitraum vom 3. Januar 2012 bis zum 9. Februar 2016, die sich - wie die Vorinstanz festgehalten hat - unbestrittenermassen dadurch auszeichneten, dass:

- es um Sendungen im Anwendungsbereich des Freihandelsabkommens ging,
- es sich nicht um Sendungen unter Privatpersonen handelte,
- die jeweilige Zollanmeldung elektronisch, über das System "e-dec", erfolgte,
- jeweils kein Antrag auf eine provisorische Veranlagung gestellt, sondern um definitive Präferenzverzollung ersucht wurde,
- das Selektionsergebnis jeweils auf «frei ohne» lautete, so dass ohne weitere Kontrolle eine antragsgemässe definitive Präferenzveranlagung erfolgte und
- innert der dafür vorgesehenen Frist jeweils kein Begehren um Berichtigung oder Rückzug der Zollanmeldung im Sinne von Art. 34 ZG gestellt wurde.

**5.2.** Aus dem angefochtenen Urteil ergibt sich weiter, dass die Beschwerdeführerin für die mit «frei ohne» selektionierten Sendungen (9'931 Tarifzeilen zwischen dem 3. Januar 2012 und dem 9. Februar 2016) im Zeitpunkt der Einfuhr über keine gültig bestehenden Ursprungsnachweise verfügte: Unbestritten lagen zum Zeitpunkt der Anmeldung der streitbetroffenen Zollware - mangels Originalunterschrift - keine gültigen Ursprungserklärungen auf Rechnungen und damit keine gültigen Begleitdokumente für eine präferenzielle Verzollung vor (vgl. hiervor E. 3.4.3). Eine nachträgliche Beibringung von Nachweisen durch die Beschwerdeführerin, dass zum Zeitpunkt der Anmeldung korrekte Nachweise vorlagen, ist unbestrittenermassen nicht erfolgt.

**5.3.** In materieller Hinsicht stellt sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, das Gesetz sehe für den Fall, dass eine definitive Veranlagung wegen fehlender formeller Voraussetzungen noch nicht möglich sei, (einzig) die

provisorische Veranlagung vor (vgl. hiervor E. 3.5). Damit stehe ein Instrumentarium zur Verfügung, mit dem sich Unsicherheiten im Zeitpunkt der Abfertigung berücksichtigen liessen. Aus den Vorschriften zur provisorischen Veranlagung ergebe sich keine Ausnahme zur Regel, dass bei der definitiven Präferenzveranlagung der nach dem einschlägigen Abkommensrecht erforderliche Ursprungsnachweis im Zeitpunkt der Anmeldung zur Veranlagung bestehen müsse.

Nach gefestigter Rechtsprechung sei - so die Vorinstanz weiter - zudem davon auszugehen, das Fehlen des gültigen Ursprungsnachweises im Zeitpunkt der Anmeldung zur definitiven Zollveranlagung bedeute einen Verlust des präferenziellen Ursprungs der Ware als Bemessungsgrundlage. Entsprechend sei ausserhalb der provisorischen Veranlagung keine Vorlage von Rechnungserklärungen möglich. Die Vorinstanz geht auch davon aus, die im nationalen Recht vorgesehene Möglichkeit, eine provisorische Verzollung zu beantragen, reiche aus, um die Verpflichtungen aus dem Staatsvertrag zu erfüllen.

**5.4.** Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin geltend, im Anwendungsbereich des Freihandelsabkommens müssten im Zeitpunkt der definitiven Veranlagungen noch nicht existierende, sondern erst nachträglich ausgestellte Ursprungserklärungen Berücksichtigung finden. Die Beschwerdeführerin bringt vor, gestützt auf Art. 22 Abs. 8 Protokoll Nr. 3 2005 sei es ausdrücklich zulässig, die Ursprungserklärungen auf der Rechnung auch nachträglich vorzulegen.

## 6.

Durch Auslegung zu ermitteln ist demnach, ob Ursprungserklärungen auf der Rechnung noch nachträglich abgegeben werden können und, gegebenenfalls, nach welchem Zeitlauf die Erhebung einer Nachleistung infolge unrechtmässiger Präferenzabfertigung vorliegend zulässig ist. Zu klären ist dabei insbesondere die Tragweite der Bestimmungen von Art. 22 Abs. 8 und Art. 25 Prot. 3 2005.

**6.1.** Bei der Auslegung und Anwendung von internationalen Abkommen wie dem vorliegend einschlägigen Freihandelsabkommen (inkl. Prot. 3 2005) sind die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze zu beachten, wie sie namentlich das Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) vorgibt.

**6.1.1.** Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten nach Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Zieles und Zweckes auszulegen.

**6.1.2.** Gemäss Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein völkerrechtlicher Vertrag nach dem Vertragswortlaut auszulegen, d.h. nach Treu und Glauben, in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung sowie im Lichte seines Ziels und Zwecks (**BGE 138 II 524 E. 3.1**). Art. 31 Abs. 1 VRK bestimmt eine Reihenfolge der Berücksichtigung der verschiedenen Auslegungselemente, ohne dabei eine feste Rangordnung unter ihnen festzulegen. Den Ausgangspunkt der Auslegung völkerrechtlicher Verträge bildet jedoch die gewöhnliche Bedeutung ihrer Bestimmungen (**BGE 147 II 13 E. 3.3; 144 II 130 E. 8.2.1; 143 II 202 E. 6.3.1**).

Diese gewöhnliche Bedeutung ist nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung ihres Zusammenhangs und des Ziels und Zwecks des Vertrags zu bestimmen (**BGE 144 II 130 E. 8.2.1; 143 II 202 E. 6.3.1; 143 II 136 E. 5.2.2**). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was mit dem Vertrag erreicht werden sollte. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben stellt die teleologische Auslegung den " *effet utile* " des Vertrags sicher (**BGE 144 II 130 E. 8.2.1; 143 II 136 E. 5.2.2; 142 II 161 E. 2.1.3; 141 III 495 E. 3.5.1**).

Der auszulegenden Bestimmung eines völkerrechtlichen Vertrags ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (**BGE 147 II 13 E. 3.3; 143 II 136 E. 5.2.2**). Ausserdem sind die Vertragsstaaten nach Treu und Glauben gehalten, jedes Verhalten und jede Auslegung zu unterlassen, mittels welcher sie ihre vertraglichen Pflichten umgehen oder den Vertrag seines Ziels und Zwecks entleeren würden (**BGE 147 II 13 E. 3.3; 144 II 130 E. 8.2.1; 143 II 202 E. 6.3.1**).

**6.1.3.** Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind, neben dem Zusammenhang, in gleicher Weise zu berücksichtigen jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c).

**6.1.4.** Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 VRK (lediglich) ergänzende Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die sich in Anwendung von Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn diese Auslegung die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 lit. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 lit. b VRK; (vgl. zu E. 6.1 insgesamt: **BGE 145 II 339 E. 4.4.1. u. 4.4.2; 144 II 130 E. 8.2; 143 II 136 E. 5.2, je m.H.**).

**6.2.** Zu prüfen ist, welche Tragweite der Bestimmung von Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 für die vorliegende Konstellation zukommt.

**6.2.1.** Aus den üblicherweise gültigen Auslegungsregeln ergibt sich, dass die Bestimmung vorab aus sich selbst heraus, gemäss ihrer gewöhnlichen Bedeutung sowie Treu und Glauben, zu interpretieren ist (vgl. hiervor E. 6.1.2). Der Vertragswortlaut von Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 (bzw. Art. 21 Abs. 8 PEMPU) erweist sich im Lichte seines Ziels und Zwecks als klar: Die Rechnungserklärungen können vom Ausführer nach deren Ausfuhr ausgefertigt werden, sofern sie im Einfuhrland *spätestens zwei Jahre nach der Einfuhr* der betroffenen Erzeugnisse vorgelegt werden. Es ergeben sich keine Hinweise, dass die nachträgliche Vorlage nicht das vom Abkommen Intendierte zum Ausdruck bringt. Vorausgesetzt wird dabei, dass die Vorlage innerhalb von zwei Jahren erfolgt.

**6.2.2.** Hinsichtlich der der Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung (vgl. hiervor E. 6.1.2) ist darauf hinzuweisen, dass Art. 16 des Protokolls 2005 vorsieht, dass "bei der Einfuhr" die Begünstigungen gewährt werden, sofern einer der Ursprungsnachweise erbracht wird (Art. 16 Prot. 3 2005). Dann werden in Art. 17-23 die Voraussetzungen für die Ausstellung bzw. Ausfertigung der Nachweise dargelegt, in Art. 24 die Geltungsdauer und in Art. 25 die Vorlage im Einfuhrstaat (mit Hinweis auf die Verfahrensvorschriften des Einfuhrlandes). Die Bestimmung zur Zulässigkeit der nachträglichen Einreichung innerhalb der Zweijahresfrist hat insofern Ausnahmecharakter, ist aber - wie gesehen - explizit vorgesehen. Daneben fragt sich unter Gesichtspunkten der der Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung, ob einer nachträglichen Einreichung innerhalb der Zweijahresfrist der Vorbehalt des Zollverfahrensrechts des Einfuhrstaates (Art. 25 Prot. 3 2005) entgegenstehen könnte. So bestimmt Art. 25 Prot. 3 2005 für Rechnungserklärungen, dass die Ursprungsnachweise den Zollbehörden des Einfuhrstaates "nach den dort geltenden Verfahrensvorschriften vorzulegen" sind (vgl. hiervor E. 4.6). Damit stellt sich die Frage, ob die prozeduralen Erfordernisse des schweizerischen Zollrechts, das eine nachträgliche Präferenzverzollung bei fehlenden Begleitdokumenten grundsätzlich nicht vorsieht (vgl. hiervor E. 3.5), zum Ausschluss der nachträglichen Einreichungsmöglichkeit (selbst innerhalb der Zweijahresfrist von Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005) führen, wie dies die Vorinstanz annimmt.

**6.2.3.** Der Auffassung der Vorinstanz kann indessen nicht gefolgt werden: Es ist zwar zutreffend, dass die Präferenzverzollung im Zollverkehr gestützt auf das nationale Recht grundsätzlich geltend gemacht werden muss, bevor die Waren aus der Zollkontrolle entlassen worden sind; mit Annahme der Zollanmeldung ist die Zollveranlagung rechtskräftig, und eine nachträgliche Änderung ist nur bei Berichtigung möglich (vgl. hiervor E. 3.5.2), was die Rechtsprechung bestätigt hat. Die Aussagen der Rechtsprechung, wonach nachträgliche Präferenzverzollungen nicht möglich sind, beziehen sich jedoch entgegen der Vorinstanz auf Konstellationen, in denen es um die Überprüfung der Ursprungsnachweise auf Begehren des Einfuhrlandes oder um den nachträglichen Antrag auf eine Präferenzverzollung ging, indessen keine Ursprungsnachweise vorlagen (Urteile 2C\_907/2013 vom 25. März 2014 E. 2.2.5, 3.1 [Überprüfung der Ursprungsnachweise auf Begehren des Einfuhrlandes]; 2C\_32/2011 vom 7. April 2011 4.5 [es liegen keine Rechnungserklärungen vor, die den präferenziellen Ursprung belegen]) bzw. 2A.566/2003 vom 9. Juni 2004 E. 2.3 [die Beschwerdeführerin hatte die Waren definitiv zum Normaltarif verzollt und wollte im Nachhinein eine Präferenzverzollung anmelden]).

Im Gegensatz zu den bereits beurteilten Fällen erfolgten die Anmeldung und die Verzollung vorliegend indessen von Beginn weg *präferenziell*. Bei der nachträglichen Kontrolle wurde dann erst festgestellt, dass gültige Ursprungserklärungen auf der Rechnung fehlten. Genau solche Rechnungserklärungen dürfen gestützt auf Art. 22 Abs. 8 des Protokolls indessen gemäss seinem Wortlaut in seiner gewöhnlichen Bedeutung nachträglich vorgelegt werden. Art. 25 des Protokolls kann somit nicht so verstanden werden, dass er einen Globalvorbehalt zugunsten nationaler Präferenzvorschriften des Einfuhrlandes enthalten würde.

Diese Auslegung der Norm steht auch im Einklang mit der systematischen Stellung von Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 als Sondervorschrift: Der Ursprungsnachweis durch Erklärung auf der Rechnung ist nur eine von drei Möglichkeiten zur Erbringung dieses Nachweises (vgl. Art. 16 Abs. 1 lit. a - c Prot. 3 2005; siehe dazu hiervor E. 4.4). Dazu kommt, dass das System der Erklärung auf der Rechnung seinerseits nur in zwei Konstellationen zum Zuge kommt, nämlich zum einen dann, wenn die Erklärung durch einen Ausführer ausgefertigt wird, der häufig unter das Abkommen fallende Erzeugnisse ausführt und von der Zollverwaltung ermächtigt wurde, Erklärungen auf der Rechnung oder Erklärungen auf der Rechnung EUR-MED auszufertigen (vgl. Art. 22 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 23 Prot. 3 2005). Der ermächtigte Ausführer muss dabei bestimmte Voraussetzungen erfüllen und unterliegt der Überwachung durch die Zollbehörden (vgl. Art. 23 Abs. 2, 4 und 5 Prot. 3 2005 betreffend Widerruf der entsprechenden Bewilligung durch die Zollbehörden), d.h. die Einschaltung eines ermächtigten Ausführers bietet in hohem Masse Gewähr dafür, dass es zu keinen Missbräuchen kommen kann. Einzig für niedrige Warenwerte unter 6'000.-- EUR - wie vorliegend (vgl. hiervor E. 2) - wird in Kauf genommen, dass die Verwendung des Systems nicht nur den ermächtigten, sondern allen Ausführern offensteht, auf das Risiko hin, dass es unzutreffend benutzt wird. Für niedrige Werte - und nur für diese - gilt das System gewollt ohne zusätzliche Sicherung und wird damit gemäss Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 die Möglichkeit verbunden, eine unzutreffende Verwendung durch eine nachträgliche Vorlage des Ursprungsnachweises im Einfuhrland (innerhalb der Zweijahresfrist) zu korrigieren. Der in Art. 25 Prot. 3 2005 enthaltene (allgemeine) Vorbehalt betreffend nationale Verfahrensbestimmungen rechtfertigt insofern keine Abweichungen von konkreten, ausdrücklichen Normen mit (auch) materiellem Gehalt wie Art. 22 Abs. 8 des Protokolls. Entsprechend kann - entgegen der Vorinstanz - nicht eingewendet

werden, mit der im schweizerischen Zollrecht vorgesehenen Möglichkeit einer provisorischen Veranlagung oder Berichtigung werde den Erfordernissen von Art. 22 Abs. 8 des Protokolls 3 Genüge getan (vgl. E. 8.3.4.2 des angefochtenen Urteils). Art. 22 Abs. 8 des Protokolls schliesst für eine Situation wie die vorliegende ausdrücklich die Möglichkeit einer nachträglichen Einreichung der Rechnungserklärungen (innerhalb der erwähnten Zweijahresfrist) ein. Art. 2 Abs. 1 ZG statuiert sodann den expliziten Vorbehalt zugunsten völkerrechtlicher Verträge ("Völkerrechtliche Verträge bleiben vorbehalten").

**6.2.4.** Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 ist unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, der seine effektive Anwendung gewährleistet ("effet utile") und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (vgl. hiervor E. 6.1.2). Auch unter diesem Gesichtspunkt hat die nachträgliche Einreichung der Ursprungsnachweise - entgegen allfälliger zusätzlicher Einschränkungen im Zollverfahrensrecht des Einfuhrlandes - zu gelten, wenn die Bescheinigung innerhalb von zwei Jahren den Behörden des Importstaates vorgelegt wird.

**6.2.5.** Von Bedeutung ist des Weiteren jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (Art. 31 lit. c VRK; vgl. hiervor E. 6.1.3). Zwar ist das Recht der EU als solches für die Schweiz nicht massgeblich; das Freihandelsabkommen ist autonom auszulegen. Allerdings ist die EU wie die Schweiz Mitglied des Abkommens über Pan-Europa-Mittelmeer-Präferenzursprungsregeln (PEMPU), das gegenüber dem Prot. 3 2005 für die hier interessierende Frage übereinstimmende Bestimmungen enthält (vgl. hiervor E. 4.3). So sieht auch das EU-Zollrecht in Umsetzung dieser Bestimmung die nachträgliche Ausstellung von Ursprungsnachweisen vor, und zwar in der sog. Durchführungsverordnung zum Unionskodex (Durchführungsverordnung EU 2015/2447 vom 24. November 2015; ABI EU 2015 L 343/558, zur Umsetzung des Zollkodexes der Union [Unionskodex; UZK]; Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union; ABI EU 2013 L 269/1; vgl. zur Durchführungsverordnung allgemein Peter Witte, Einführung Rz. 43, in: Witte (Hrsg.), Zollkodex der Union, 8. Aufl., München 2022; Hans-Michael Wolfgang, Einführung Rz. 39, in: Wolfgang/Jatzke (Hrsg.), Unionszollkodex, a.a.O.). Die Durchführungsverordnung 2015/2447 hält in Art. 92 Abs. 2 (zu Art. 64 UZK) ausdrücklich fest: "Eine Erklärung zum Ursprung kann auch nach der Ausfuhr der betreffenden Erzeugnisse ausgefertigt werden", was als "nachträgliche Erklärung" bezeichnet werde (vgl. dazu auch Roland M. Stein, Rz. 191 ad Art. 64, in: Witte (Hrsg.), a.a.O.; Stefanie Schick, Art. 64, in: Gellert/Schick (Hrsg.), Zollkodex der Europäischen Union (UZK), Bd. 1, Köln 2022, S. 113). Die Bestimmung von Art. 92 Abs. 2 statuiert weiter: "Eine nachträgliche Erklärung zum Ursprung ist zulässig, wenn sie den Zollbehörden in dem Mitgliedsstaat, in dem die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet wurde, spätestens zwei Jahre nach der Einfuhr vorgelegt wird." Art. 125 Durchführungsverordnung regelt sodann die stichprobeweise nachträgliche Prüfung von Ursprungsnachweisen bzw. Rechnungserklärungen (vgl. Stein, Rz. 198 ad Art. 64 UZK, in: Witte [Hrsg.], Zollkodex, a.a.O.).

**6.2.6.** Es ergibt sich somit, dass Ursprungserklärungen auf Rechnungen für die hier strittigen niedrigen Werte (unter EUR 6'000.--) nach dem Vertragswortlaut, d.h. nach Treu und Glauben, in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, der Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung sowie unter Berücksichtigung der zwischen den Vertragsparteien anwendbaren einschlägigen Völkerrechtssätze (vgl. hiervor E. 6.2.5) vom Ausführer nach deren Ausfuhr ausgefertigt werden dürfen, sofern sie im Einfuhrland spätestens zwei Jahre nach der Einfuhr der betroffenen Erzeugnisse vorgelegt werden.

**6.3.** Zu prüfen bleibt sodann, in welchem zeitlichen Rahmen vorliegend nachträgliche Ursprungsbescheinigungen von der Beschwerdeführerin vorgelegt werden durften, und zwar mit Bezug auf die Gültigkeit der Dokumente.

**6.3.1.** Wenn der zeitliche Endpunkt für die nachträgliche Vorlage von Ursprungserklärungen auf der Rechnung gemäss Art. 22 Abs. 8 des Protokolls zwei Jahre nach der Einfuhr liegt, führt dies - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - zum Ausschluss all jener Erklärungen, die später als zwei Jahre nach dem Datum der jeweils betroffenen Einfuhr bei der EZV eingereicht worden sind. Ursprungsnachweise sind während vier Monaten nach dem Datum der Ausstellung im Ausfuhrland gültig (vgl. hiervor E. 4.6). Danach verlieren sie ihre Gültigkeit, selbst wenn die Zweijahresfrist von Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 noch läuft. Als unbegründet erweist sich zudem der Antrag der Beschwerdeführerin, es sei ihr - über die Zweijahresfrist nach den jeweiligen Einfuhren hinaus - eine angemessene Frist einzuräumen, um für die massgeblichen Einfuhrsachverhalte, für welche noch keine Ursprungsnachweise bestehen würden, solche den zuständigen Zollbehörden einzureichen.

**6.3.2.** Aus dem Protokoll ergibt sich sodann nichts weiter zugunsten der Vorbringen, mit denen die Beschwerdeführerin geltend macht, auch für inländische Rückware sei ein nachträglicher Nachweis zulässig. Namentlich ist in tatsächlicher Hinsicht nicht erstellt, dass die Beschwerdeführerin um Zollbefreiung inländischer Rückware ersucht hätte (vgl. E. 12.2.3 des angefochtenen Urteils). Weitere von der Beschwerdeführerin angerufene Verfassungsgrundsätze und die Verweisungsnormen von Art. 8 ZG und Art. 72 ZV sowie Art. 12 VStR vermitteln vorliegend keine Ansprüche, die über die dargelegten Ansprüche gemäss Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 hinausgingen.

**7.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Rechnungserklärungen unter den Voraussetzungen von Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 für die strittigen niedrigen Werte (unter EUR 6'000.--) vorliegend auch nach Einfuhr vorgewiesen werden durften, allerdings bloss soweit dies innerhalb der hierfür vorgesehenen Zweijahresfrist erfolgte. Die Bestimmung von Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 beinhaltet (auch) materielle Bestimmungen, die vom Vorbehalt des nationalen Verfahrensrechts in Art. 25 Prot. 3 2005 nicht derogiert werden. Die Bestimmung von Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 ist anzuwenden, auch wenn das nationale Recht eine entsprechende nachträgliche präferenzielle Verzollung nicht vorsieht. Art. 2 Abs. 1 ZG statuiert einen expliziten Vorbehalt zugunsten völkervertragsrechtlicher Bestimmungen.

#### **8.**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an die EZV zur Neuüberprüfung (Zeitraum zwischen dem 3. Januar 2012 und dem 9. Februar 2016) im Sinne der vorstehenden Erwägungen zurückzuweisen, unter Berücksichtigung einer mit Art. 22 Abs. 8 Prot. 3 2005 im Einklang stehenden nachträglichen Einreichung bislang noch fehlender Ursprungsbescheinigungen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Bund, der Vermögensinteressen vertritt (vgl. Art. 66 Abs. 4 e contrario), kosten- und entschädigungspflichtig. Weiter ist die Sache zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens an das Bundesverwaltungsgericht zurückzuweisen (vgl. Art. 65 f. u. 68 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 17. September 2019 aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Zollverwaltung zurückgewiesen.

#### **2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 20'000.-- werden der Eidgenössischen Zollverwaltung auferlegt.

#### **3.**

Die Eidgenössische Zollverwaltung wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 20'000.-- auszurichten.

#### **4.**

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

#### **5.**

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Zollverwaltung, der Oberzolldirektion (OZD) und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, mitgeteilt.

Lausanne, 21. Dezember 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Matter