Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. WAHL
fremsat den 26. oktober 2016 [1]

Sag C-679/15

Ultra-Brag AG
mod
Hauptzollamt Lörrach

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Baden-Württemberg, Tyskland))

»EF-toldkodeks — artikel 202, stk. 3 — artikel 212a — toldskyld opstået som følge af ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer — debitorbegrebet — medarbejder hos juridisk person ansvarlig for ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer — en ansats adfærd og viden tilregnes arbejdsgiver«

1. I hvilket omfang kan toldskyld, der er opstået som følge af en medarbejders tilsidesættelse af pligter i forbindelse med de opgaver, han er betroet, tilregnes en arbejdsgiver? Dette er den problemstilling, som Domstolen skal træffe afgørelse om i denne anmodning om en præjudiciel afgørelse.

2. Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse, som er fremsat af Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Baden-Württemberg, Tyskland), vedrører den korrekte fortolkning af begrebet »debitor« som defineret i artikel 202, stk. 3, første og andet led, i forordning (EØF) nr. 2913/92 [2] og nærmere bestemt parametrene for at holde en juridisk person ansvarlig for dennes medarbejderes adfærd. I samme retning ønsker den forelæggende ret også vejledning om, hvorvidt »åbenbar forsømmelighed« i den i toldkodeksens artikel 212a omhandlede forstand omfatter en medarbejders mulige forsømmelighed.

I – Relevante retsforskrifter

3. Toldkodeksens artikel 38, stk. 1, bestemmer:

»Varer, der føres ind i Fællesskabets toldområde, skal omgående af den person, der foretager denne indførsel, og i givet fald, ad den af toldmyndighederne anviste vej og på den af disse myndigheder anviste måde befordres:

a) til det af toldmyndighederne anviste toldsted eller til et andet af disse myndigheder anvist eller godkendt sted

[…]«

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets forordning af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som ændret og i den version, der fandt anvendelse på det relevante tidspunkt, dvs. maj 2010 (herefter »toldkodeksen«).

4. Toldkodeksens artikel 40 bestemmer:

»Varer, som føres ind i Fællesskabets toldområde, frembydes for toldvæsenet af den person, der har ført varerne ind i dette toldområde, eller i givet fald af den person, som overtager ansvaret for transporten af varerne, efter at de er blevet indført, med undtagelse af varer, der transporteres på transportmidler, der kun passerer igennem toldområdets territorialfarvande eller luftrum uden stop inden for dette område. Den person, der frembyder varerne, skal henvise til den summariske angivelse eller toldangivelse, der tidligere er indgivet vedrørende varerne.«

5. Det bestemmes i toldkodeksens artikel 185, stk. 1:

»Fællesskabsvarer, som, efter at være blevet udført fra Fællesskabets toldområde, inden for en frist på tre år igen føres ind i toldområdet og dér overgår til fri omsætning, fritages for importafgifter.

[…]«

6. Toldkodeksens artikel 202 bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår,

a) når en importafgiftspligtig vare føres ind i Fællesskabets toldområde på ikke-forskriftsmæssig måde, eller

[…]

Ved anvendelse af denne artikel forstås ved »indførsel på ikke-forskriftsmæssig måde« enhver indførsel i strid med artikel 38 til 41 […]

3. Debitorer er:

— den person, der på ikke-forskriftsmæssig måde har ført den pågældende vare ind i Fællesskabets toldområde

— de personer, der har medvirket til denne indførsel, og som vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det foregik på ikke-forskriftsmæssig måde

— samt de personer, der har erhvervet eller opbevaret den pågældende vare, og som på det tidspunkt, hvor de erhvervede eller modtog varen, vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det drejede sig om en vare, der var ført ind på ikke-forskriftmæssig måde.«

7. Toldkodeksens artikel 212a bestemmer:

»Når toldforskrifterne hjemler toldlempelser for en vare på grund af dens art eller dens særlige anvendelsesformål eller hel eller delvis fritagelse for import- eller eksportafgifter i medfør af artikel 21, 82, 145 eller 184-187, finder toldlempelserne og fritagelsen også anvendelse i de tilfælde, hvor der opstår toldskyld i henhold til artikel 202-205, 210 eller 211, forudsat at debitors adfærd ikke giver anledning til mistanke om svigagtig fremgangsmåde eller åbenbar forsømmelighed, og at vedkommende godtgør, at de øvrige betingelser for anvendelse af toldlempelserne eller fritagelsen er opfyldt.«

II – Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

8. Sagsøgeren i hovedsagen, Ultra-Brag AG, er en logistikvirksomhed med hjemsted i Schweiz, som bl.a. tilbyder transport på de europæiske indre vandveje.

9. Den 25. maj 2010 udførte Ultra-Brag to transformatorer hver med to tilhørende ruller fra EU-toldområdet til Schweiz ad indre vandveje med et fartøj ved navn MS Aargau.

10. Samme dag fik Ultra-Brag oplyst, at et af selskabets andre fartøjer, som skulle laste en 301 ton tung turbine den næste dag kl. 11.00 i Strasbourg (Frankrig) med destination Antwerpen (Belgien), havde tekniske vanskeligheder og derfor ikke stod til rådighed for transporten. L, som var ekspert i transport af tungt gods og ansat hos sagsøgeren som »key account manager«, var ansvarlig for begge transporter. Mens L søgte efter et erstatningsfartøj, overvejede han også at lade MS Aargau, hvorpå en af transformatorerne med to tilhørende ruller fortsat befandt sig, sejle til Strasbourg og laste turbinen dér. Hvis L valgte denne fremgangsmåde, ville både turbinen og transformatoren skulle transporteres tilbage til Schweiz, hvor transformatoren med tilhørende ruller skulle losses. Efterfølgende skulle MS Aargau transportere turbinen til Antwerpen.

11. L kontaktede de kompetente schweiziske myndigheder med henblik på at forespørge om den toldmæssige behandling af en sådan mellemtransport. De schweiziske myndigheder udtalte, at en kortvarig udførsel til EU-toldområdet efter deres opfattelse ikke udgjorde et problem, men at de kompetente tyske toldmyndigheder (i dette tilfælde Zollamt Weil am Rhein-Schusterinsel, toldstedet i Weil am Rhein-Schusterinsel) burde underrettes om den planlagte transport [3]. På vej derhen brød L's bil imidlertid sammen, og de kompetente tyske myndigheder blev dermed aldrig underrettet.

12. Det lykkedes ikke L at finde et erstatningsfartøj, og samme aften, efter at toldstedet i Weil am Rhein-Schusterinsel var lukket, meddelte L MS Aargaus kaptajn, der også var ansat hos Ultra-Brag, at han skulle sejle til Strasbourg og hente turbinen med transformatoren og rullerne om bord, ellers ville lastetidspunktet i Strasbourg ikke kunne overholdes. Transformatoren og rullerne blev ikke frembudt for toldmyndighederne ved grænsen mellem Schweiz og Tyskland.

13. Den følgende dag, den 26. maj 2010, kontaktede L de kompetente tyske toldmyndigheder og underrettede dem om genindførslen af transformatoren med tilhørende ruller.

14. Den 27. maj 2010 vendte MS Aargau tilbage til Rheinhafen i Basel (Schweiz) for at losse transformatoren og de to ruller. De tyske toldmyndigheder identificerede på dette tidspunkt disse varer om bord på fartøjet i forbindelse med en undersøgelse.

15. Ved importtoldafgørelse af 9. august 2010 gjorde sagsøgte i hovedsagen, Hauptzollamt Lörrach (hovedtoldstedet i Lörrach, Tyskland) udelukkende krav gældende over for Ultra-Brag for betaling af EUR 122 470,07 i told for transformatoren med tilhørende to ruller.

16. Efter at Ultra-Brag ikke havde fået medhold i en klage over dette krav, anlagde selskabet sag ved den forelæggende ret og argumenterede for, at toldfastsættelsen var uretmæssig, idet betingelserne for fritagelse i toldkodeksens artikel 212a var opfyldt. Ultra-Brag argumenterede for, at selskabet ikke havde udvist åbenbar forsømmelighed ved at have betroet medarbejderen L transporten af de omhandlede varer. L kunne heller ikke anklages for at have udvist åbenbar forsømmelighed.

3 — I Basel er der, således som den forelæggende ret har forklaret, et trinationalt toldsted, der blev oprettet for at lette toldbehandlingen for vandvejstransport på Rhinen. Oprettelsen overfører dog ikke udøvelsen af suverænitet fra en national toldmyndighed til en anden stats myndighed.

17. Idet Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Baden-Württemberg, Tyskland) er i tvivl om, hvorvidt en medarbejder kan anses for debitor for en toldskyld i den i artikel 202, stk. 3, første eller andet led, omhandlede betydning, og hvorvidt »åbenbar forsømmelighed« i den i toldkodeksens artikel 212a omhandlede forstand omfatter en medarbejders mulige forsømmelighed, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 202, stk. 3, første led, i [toldkodeksen] fortolkes således, at en juridisk person i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, som den person, der foretager en indførsel, bliver debitor for toldskylden, hvis en af den juridiske persons medarbejdere, som ikke er dens retlige repræsentant, inden for rammerne af sine kompetencer har givet anledning til den ikke-forskriftsmæssige indførsel?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende:

Skal toldkodeksens artikel 202, stk. 3, andet led, da fortolkes således, at

a) en juridisk person (også) har medvirket til den ikke-forskriftsmæssige indførsel, hvis en af dens ansatte, som ikke er dens retlige repræsentant, inden for rammerne af sine kompetencer har deltaget i denne indførsel og

b) den subjektive betingelse »som vidste eller med rimelighed burde have vidst« med hensyn til juridiske personer, der har medvirket til den ikke-forskriftsmæssige indførsel, skal vurderes i forhold til den fysiske person, som hos den juridiske person var beskæftiget med sagen, selv om der ikke er tale om den juridiske persons retlige repræsentant?

3) Såfremt det første eller det andet præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende:

Skal toldkodeksens artikel 212a da fortolkes således, at bedømmelsen af, om debitors adfærd giver anledning til mistanke om svigagtig fremgangsmåde eller åbenbar forsømmelighed, i forbindelse med juridiske personer udelukkende skal foretages på grundlag af den juridiske persons henholdsvis dens organers adfærd, eller skal adfærden hos en fysisk person, som er ansat hos den juridiske person og inden for rammerne af sine opgaver behandler sagen, tilregnes den juridiske person?«

18. Kommissionen har indleveret skriftligt indlæg. I medfør af artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement er der ikke afholdt retsmøde.

III – Bedømmelse

A – *Indledende bemærkninger om en toldskylds opståen*

19. En toldskyld for indførsel opstår sædvanligvis ved »toldklarering« eller med de i toldkodeksens artikel 201, stk. 1, litra a), anvendte udtryk, når en importafgiftspligtig vare overgår til fri omsætning. I henhold til toldkodeksens artikel 201, stk. 2 og 3, er toldskyldens opståen forbundet med antagelsen af den pågældende toldangivelse, og debitoren anses for at være klarereren[4]. I tilfælde af indirekte repræsentation[5] er debitor den person, for hvis regning toldangivelsen er afgivet.

4 — »Klarerer« er defineret i toldkodeksens artikel 4, nr. 18), som den person, der foretager toldangivelse i eget navn, eller den, i hvis navn toldangivelse foretages.

5 — »Indirekte repræsentation« er defineret i toldkodeksens artikel 5, stk. 2, og henviser til en repræsentant, som handler i eget navn, men for en anden persons regning.

20. Når de regler, der regulerer toldprocedurerne, ikke overholdes, er en toldskylds opståen i stedet forbundet med tilsidesættelsen af toldforpligtelserne og reguleres af toldkodeksens artikel 202-205. I den for den forelæggende ret verserende sag blev en transformator og to ruller indført i EU-toldområdet, men de blev aldrig anvist eller frembudt for de kompetente toldmyndigheder, i dette tilfælde toldstedet i Weil am Rhein-Schusterinsel, som det kræves i medfør af toldkodeksens artikel 38 og 40. Der opstod følgelig en toldskyld for »den ikke-forskriftsmæssige indførsel« af varer i EU-toldområdet i medfør af toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a).

21. Når afgiftspligtige varer indføres ikke-forskriftsmæssigt i EU-toldområdet, identificerer toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første, andet og tredje led, tre mulige kategorier af debitorer for toldskylden [6], nemlig (i) den person, der har indført varerne ikke-forskriftsmæssigt, (ii) de personer, der har medvirket til varernes ikke-forskriftsmæssige indførsel, og som vidste eller med rimelighed burde have vidst, at en sådan indførsel var ikke-forskriftsmæssig, og (iii) de personer, der har erhvervet eller opbevaret de pågældende varer, og som på det tidspunkt, hvor de erhvervede eller modtog varerne, vidste eller med rimelighed burde have vidst, at de var blevet indført ikke-forskriftsmæssigt.

22. De tre led i toldkodeksens artikel 202, stk. 3, kan i et vist omfang anses for at fastsætte en rækkefølge, der udtrykker en vis graduering af deltagelsen fra den person, som er blevet anerkendt som debitor på grundlag af vedkommendes medvirken til indførslen på ikke-forskriftsmæssig måde af varer ind i EU-toldområdet. Mens første led henviser til debitor som den person, der indførte varerne på ikke-forskriftsmæssig måde, dvs. den person, der sædvanligvis stod for toldklareringen og opfyldte toldklarererens forpligtelser, henviser andet og tredje led til de personer, der, selv om de ikke er ansvarlige for toldklareringen i medfør af toldkodeksen, alligevel er involveret enten inden eller umiddelbart efter den ikke-forskriftsmæssige indførsel [7]. Mens debitorer i henhold til første led har et strengt ansvar, forekommer der et subjektivt element i det andet og det tredje led, således at kun de personer, der var bekendt med eller burde være bekendt med, at indførslen ikke var forskriftsmæssig, bliver debitorer.

B – *Det første præjudicielle spørgsmål*

23. Den forelæggende ret har med det første spørgsmål søgt vejledning om, hvornår en juridisk person bliver ansvarlig for toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, dvs. som den person, der indførte varerne på en ikke-forskriftsmæssig måde i EU-toldområdet. Nærmere bestemt har den forelæggende ret spurgt, om der opstår et sådant ansvar, når en af selskabets medarbejdere, der ikke er dettes retlige repræsentant [8], foretog den ikke-forskriftsmæssige indførsel, idet han handlede inden for rammerne af sit ansvarsområde. I det følgende vil jeg forklare, hvorfor spørgsmålet i princippet skal besvares bekræftende.

24. Indledningsvis bemærker jeg, at toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, henviser til den »person«, der indførte varerne, uden at specificere, om det betyder en fysisk eller en juridisk person. Det følger ikke desto mindre af toldkodeksens artikel 4, nr. 1), at begrebet »person« omfatter både juridiske og fysiske personer. Endvidere har Domstolen bekræftet, at en arbejdsgiver kan blive debitor for en toldskyld i henhold til første led (enten alene eller solidarisk med dennes medarbejder), hvis

6 — Når der er flere debitorer for en toldskyld, hæfter de i henhold til toldkodeksens artikel 213 solidarisk for skylden.

7 — Generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse Jestel (C-454/10, EU:C:2011:488, punkt 36).

8 — Den forelæggende ret har henvist til selskabsorganerne, på tysk »*Organe*«.

arbejdsgiveren kan anses for »ved sin adfærd at have givet anledning til den ikke-forskriftsmæssige indførsel af varen« [9], eller med andre ord for »selv at have indført varerne på ikke-forskriftsmæssig måde« [10]. Heraf drager jeg den konklusion, at Ultra-Brag som en juridisk person i princippet kan blive debitor i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led [11].

25. Der er dog fortsat spørgsmålet: Under hvilke omstændigheder opstår et sådant ansvar?

26. Den forelæggende ret har foreslået, at en juridisk person kan blive tolddebitor i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, enten hvis den selv transporterer varerne (gennem dens retlige repræsentanter), eller hvis den ikke-forskriftsmæssige indførsel »er en direkte følge af arbejdsgiverens adfærd«. Eftersom Ultra-Brag efter den forelæggende rets opfattelse ikke kan anses for selv at have transporteret varerne [12], afhænger selskabets ansvar i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, af, om det er tilstrækkeligt, at den ikke-forskriftsmæssige indførsel af varer i EU-toldområdet var den direkte følge af en af selskabets medarbejderes adfærd, i denne sag L, som havde ansvaret for transporten og for at have pålagt skibets kaptajn at sejle til Strasbourg, eller om det udelukkende er adfærden hos en af selskabets retlige repræsentanter, der kan tages i betragtning for at fastslå ansvar.

27. Kommissionen er af den opfattelse, at det er tilstrækkeligt for, at en arbejdsgiver – en juridisk person – kan blive ansvarlig i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, at den medarbejder, som i praksis har indført varerne i EU-toldområdet – i denne sag skibets kaptajn – har gjort det inden for rammerne af de opgaver, han er betroet, og/eller inden for rammerne af hans ansvarsområde og under anvendelse af transportmidler, som arbejdsgiveren ejer.

28. I det følgende giver jeg mit syn på problemstillingen.

29. Der skal indledningsvis erindres om sondringen mellem de forskellige kategorier af debitorer, der er identificeret i toldkodeksens artikel 202, stk. 3 (jf. punkt 21 og 22 ovenfor). I henhold til første led er debitor den person, som *indførte varerne* i EU-toldområdet *på en ikke-forskriftsmæssig måde*, dvs. den person, som i praksis indførte varerne og burde have frembudt dem for de kompetente toldmyndigheder [13]. Det er ubestridt, at den person i hovedsagen er skibets kaptajn. Det relevante spørgsmål er derfor, om *hans* adfærd kan tilregnes Ultra-Brag.

30. Jeg udelukker, at det kun er adfærden hos retlige repræsentanter, der kan tages i betragtning for at fastslå ansvar i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led. Som Kommissionen har fremhævet, vil en sådan fortolkning være i strid med bestemmelsens formål, nemlig en bred definition af de personer, der kan være debitorer [14]. Herudover vil det medføre, at alle selskaber over en vis størrelse kan undgå ansvar i henhold til første led, eftersom det er meget usandsynligt, at noget større selskab vil have retlige repræsentanter – typisk direktører eller andre medlemmer af ledelsen – til at sejle deres skibe eller køre deres lastbiler. Endelig finder en sådan fortolkning ikke støtte i Domstolens praksis, som klart angiver, at en arbejdsgiver kan være debitor, enten alene eller solidarisk med dennes *medarbejder*, i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led [15].

9 — Dom af 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, præmis 26), og af 3.3.2005, Papismedov m.fl. (C-195/03, EU:C:2005:131, præmis 39).

10 — Dom af 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, præmis 29).

11 — Jf. også L. Gormley, *EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 335 i fodnote 40.

12 — Den forelæggende ret har anerkendt, at varerne blev befordret med MS Aargau på Ultra-Brags vegne, men henset til, at MS Aargaus kaptajn blot var en af Ultra-Brags medarbejdere (og ikke en retlig repræsentant), har den forelæggende ret draget den konklusion, at Ultra-Brag ikke kan anses for selv at have transporteret varerne.

13 — Dom af 4.3.2004, Viluckas og Jonusas (C-238/02 og C-246/02, EU:C:2004:126, præmis 29), og generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse Jestel (C-454/10, EU:C:2011:488, punkt 36). Jf. også dom af 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, præmis 26), og af 3.3.2005, Papismedov m.fl. (C-195/03, EU:C:2005:131, præmis 39).

14 — Dom af 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, præmis 25), og af 3.3.2005, Papismedov m.fl. (C-195/03, EU:C:2005:131, præmis 38).

15 — Dom af 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, præmis 29).

31. I samme retning er det ikke afgørende for fastlæggelsen af Ultra-Brags ansvar, om instrukserne til kaptajnen, som medførte den ikke-forskriftsmæssige indførsel af transformatoren og de to tilhørende ruller i EU-toldområdet, blev givet af en af Ultra-Brags retlige repræsentanter. Det er efter min opfattelse tilstrækkeligt, at medarbejderen, L, havde beføjelse til at give sådanne instrukser, og at skibets kaptajn skulle følge dem. I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at L var leder af eksportafdelingen i det selskab, som havde ansvaret for den omhandlede transport, og at kaptajnen altid modtog specifikke anvisninger om det, han skulle gøre i forbindelse med en kommende transportopgave, enten fra en toldklarerer eller fra nogen i L's afdeling. Selv om det er den forelæggende ret, der skal efterprøve de faktiske omstændigheder, er der intet i de oplysninger, som Domstolen har modtaget, som antyder, at L handlede uden for rammerne for sit ansvarsområde, da han gav MS Aargaus kaptajn ordre på at gennemføre den specifikke transport eller for den sags skyld, at kaptajnen ikke burde have fulgt L's ordre.

32. Domstolen har indtil nu kun defineret en arbejdsgivers ansvar i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, negativt. Domstolen har i denne henseende fremhævet, at et sådant ansvar ikke kan være automatisk, eftersom det vil fratage artikel 202, stk. 3, andet og tredje led, deres formål [16]. Domstolen har endvidere udtalt, at det ikke er tilstrækkeligt til at fastslå et sådant ansvar, at »arbejdstageren handler under udførelsen af hverv for sin arbejdsgiver« [17].

33. I denne konkrete sag transporterede MS Aargaus kaptajn, der er en af Ultra-Brags medarbejdere, transformatoren og de to tilhørende ruller på vegne af Ultra-Brag på et fartøj, som Ultra-Brag drev, og efter instruks fra en anden af Ultra-Brags medarbejdere, der var ansvarlig for transporten. Efter min opfattelse er det tilstrækkeligt til at gøre en arbejdsgiver, såsom Ultra-Brag, ansvarlig for toldskylden i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led.

34. Jeg vil nu forklare, hvordan min konklusion er i overensstemmelse med Domstolens udtalelser, der er redegjort for i punkt 32 ovenfor.

35. For det første kræver det ingen nærmere forklaring, at der skal være en ydre grænse for en arbejdsgivers ansvar for dennes medarbejderes adfærd. Det er ikke nødvendigt at fastsætte den nøjagtige grænse i denne sag. Det er tilstrækkeligt at sige, at hvis en medarbejder handler uden for rammerne af de opgaver, han er blevet betroet, ved f.eks. at undlade at følge ordrer eller instrukser, er det tænkeligt, at en arbejdsgiver kan undgå ansvar i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led. I den for den forelæggende ret verserende sag fremgår det imidlertid, at skibets kaptajn fulgte instrukserne fra den medarbejder, som var betroet den omhandlede transport.

36. Endvidere vil en arbejdsgiver i tilfælde, hvor en medarbejder er involveret i smugling af varer, sædvanligvis ikke blive debitor i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, medmindre det kan fastslås, at varerne blev smuglet på arbejdsgiverens vegne [18].

37. Endelig vil det, hvis Ultra-Brag gøres ansvarlig for toldskylden i hovedsagen af de grunde, der fremgår af punkt 33 ovenfor, efter min opfattelse ikke automatisk gøre en arbejdsgiver til debitor i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, i enhver situation, hvor medarbejderen handler under udførelsen af hverv for arbejdsgiveren. Som Kommissionen har fremhævet, ville MS Aargaus kaptajn, hvis han på den samme tur havde transporteret udstyr eller andre af sine egne varer sammen med transformatoren og rullerne, stadig blive anset for at have handlet under udførelsen af Ultra-Brags hverv, men Ultra-Brag ville undgå ansvar i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, for toldskyld opstået for sådanne ekstra varer, eftersom kaptajnen hvad angår disse varer ville have handlet uden for rammerne af de opgaver, han var betroet, og dermed ikke på Ultra-Brags vegne.

16 — Dom af 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, præmis 40).

17 — Dom af 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, præmis 42).

18 — Jf. dom af 4.3.2004, Viluckas og Jonusas (C-238/02 og C-246/02, EU:C:2004:126), og af 3.3.2005, Papismedov m.fl. (C-195/03, EU:C:2005:131).

38. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer Finanzgericht Baden-Württembergs (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Baden-Württemberg) første præjudicielle spørgsmål på følgende måde: Toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, skal fortolkes således, at en juridisk person bliver debitor for toldskyld i henhold til dette led, hvis en af dennes medarbejdere, som ikke er den juridiske persons retlige repræsentant, har indført varer på en ikke-forskriftsmæssig måde i EU-toldområdet, mens medarbejderen handlede inden for rammerne af de opgaver, han er betroet og/eller inden for sit ansvarsområde.

39. Henset til svaret på det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål, som kun opstår, hvis Ultra-Brag ikke kan gøres ansvarlig for toldskylden i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led. For fuldstændighedens skyld vil jeg ikke desto mindre give mit syn på de problemstillinger, som det andet spørgsmål rejser.

C – *Det andet præjudicielle spørgsmål*

40. Det andet spørgsmål omhandler fortolkningen af begrebet »debitor« i toldkodeksens artikel 202, stk. 3, andet led. Behandlingen som »debitor« i henhold til den bestemmelse er underlagt to kumulative betingelser. Den første betingelse, som er objektiv, vedrører medvirken til den ikke-forskriftsmæssige indførsel. Den anden er subjektiv og kræver, at de personer, der medvirkede, gjorde det med en vis grad af viden om den ikke-forskriftsmæssige indførsel [19]. Den forelæggende ret ønsker i det væsentlige klarlagt, om en medarbejders »medvirken« til den ikke-forskriftsmæssige indførsel af varer kan tilregnes arbejdsgiveren, og om den subjektive betingelse i andet led kan opfyldes under henvisning til medarbejderen.

41. Det objektive element »medvirken« i toldkodeksens artikel 202, stk. 3, andet led, skal fortolkes bredt. Det er tilstrækkeligt, at en person har deltaget på en eller anden måde, selv indirekte, i den ikke-forskriftsmæssige handling [20]. En arbejdsgiver kan f.eks. blive debitor for toldskylden, hvis den ikke-forskriftsmæssige indførsel blev foretaget med arbejdsgiverens midler eller personale [21]. Hvad angår det forhold, at arbejdsgiveren tilregnes en medarbejders »medvirken«, finder den samme argumentation anvendelse som for det første spørgsmål. Hvis medarbejderen handler inden for rammerne af de opgaver, han er betroet og/eller inden for sit ansvarsområde, bør en medarbejders adfærd dermed tilregnes arbejdsgiveren.

42. Hvad angår det subjektive element, nemlig at den »medvirkende« vidste eller med rimelighed burde have vidst, at indførslen ikke var forskriftsmæssig, bemærker jeg følgende.

43. For det første vil det efter min opfattelse – som det fremgår af mit svar på det første spørgsmål – opstille en uvelkommen begrænsning af antallet af mulige debitorer, hvis det kun er et selskabs retlige repræsentanter, der tilregnes viden (jf. punkt 30 ovenfor). Selskaber af en vis størrelse vil undgå ansvar ved at uddelegere ansvaret for udførelsen af forsendelses- og toldprocedurer til dets medarbejdere. Endvidere, og således som Kommissionen har fremhævet, er det kun sjældent, at et større selskabs retlige repræsentanter får meddelelse om en specifik befordring.

44. I denne konkrete sag anfører forelæggelsesafgørelsen, at L var ansvarlig for transporten (jf. punkt 31 ovenfor). Det er derfor hans viden, der bør tages i betragtning hvad angår fastlæggelsen af, om den subjektive betingelse er opfyldt.

19 — Dom af 17.11.2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis).

20 — Dom af 17.11.2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752, præmis 16 og 17).

21 — Dom af 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, præmis 30).

45. Det følger af forelæggelsesafgørelsen, at L var den person, der gav kaptajnen instrukser om at sejle skibet, idet han vidste, at såfremt denne instruks blev fulgt, ville transformatoren og de tilhørende ruller blive indført i EU-toldområdet uden at blive frembudt for de kompetente tyske toldmyndigheder. Det fremgår også klart af forelæggelsesafgørelsen, at de schweiziske toldmyndigheder havde meddelt L, at de kompetente tyske toldmyndigheder skulle underrettes om den planlagte transport. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om dette er tilstrækkeligt til, at den anden betingelse er opfyldt i den for retten verserende sag. I denne henseende bør det imidlertid bemærkes, som Kommissionen har fremhævet, at sætningen »med rimelighed burde have vidst« henviser til en oplyst og omhyggelig erhvervsdrivendes adfærd[22], hvilket f.eks. betyder, at en arbejdsgiver ikke kan undgå ansvar, blot fordi den ansvarlige medarbejder ikke havde tilstrækkelig juridisk viden om den toldprocedure, der skulle følges.

46. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer Finanzgericht Baden-Württembergs (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Baden-Württemberg) andet præjudicielle spørgsmål på følgende måde: Toldkodeksens artikel 202, stk. 3, andet led, skal fortolkes således, at en juridisk person bliver debitor for toldskylden i henhold til dette led, når en af dennes medarbejdere, som ikke er den juridiske persons retlige repræsentant, har medvirket til en ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer i EU-toldområdet, mens medarbejderen handlede inden for rammerne af de opgaver, han er betroet og/eller inden for sit ansvarsområde, forudsat at arbejdsgiveren vidste eller med rimelighed burde have vidst, at indførslen ikke var forskriftsmæssig, hvilket skal afgøres under henvisning til den medarbejder, som opgaven var betroet.

D – *Det tredje præjudicielle spørgsmål*

47. Den forelæggende rets tredje spørgsmål opstår kun, såfremt det første eller det andet spørgsmål besvares bekræftende, således som jeg har foreslået. Den forelæggende ret ønsker vejledning vedrørende fortolkningen af toldkodeksens artikel 212a, som under visse betingelser giver mulighed for fritagelse for told, der er opstået bl.a. i medfør af toldkodeksens artikel 202. Mens den forelæggende ret er af den opfattelse, at kravene for en fritagelse for told for varer, der returneres til EU-toldområdet, som det fremgår af toldkodeksens artikel 185, stk. 1 (hvortil toldkodeksens artikel 212a henviser), er opfyldt i denne sag, er den mere tvivlende over for, om den anden betingelse, nemlig at »debitors adfærd ikke giver anledning til mistanke om svigagtig fremgangsmåde eller åbenbar forsømmelighed«, udelukkende bør vurderes i forhold til adfærden hos debitors retlige repræsentanter, eller om også debitors medarbejderes adfærd bør tages i betragtning.

48. For det første, og således som Kommissionen har fremhævet, skal begrebet »debitor« (på engelsk »*person concerned*« og på tysk »*Beteiligten*«) ikke forveksles med »personer, der har medvirket« i toldkodeksens artikel 202, stk. 3, andet led. Mens det tyske begreb, der anvendes i toldkodeksens artikel 212a, kan give anledning til en sådan forveksling, henviser mange andre sprogversioner i stedet til et udtryk, der ligger tættere på det tyske begreb »*betroffene Person*«, såsom »*the person concerned*« på engelsk, »*l'intéressé*« på fransk, »*el interesado*« på spansk, »*l'interessato*« på italiensk og »*den berörda parten*« på svensk.

22 — Dom af 17.11.2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752, præmis 22).

49. Henset til, at toldkodeksens artikel 212a giver mulighed for fritagelse fra told, skal betingelserne herfor fortolkes indskrænkende [23]. I tråd hermed skal begrebet »debitor [person concerned]« forstås bredt og omfatter ikke kun adfærden hos personer, som er direkte involveret i den pågældende ikke-forskriftsmæssige indførsel af varer, men også enhver person, som kan siges at stå bag en sådan ikke-forskriftsmæssig indførsel, dog forudsat, at adfærden kan tilskrives debitoren [24].

50. I denne sammenhæng bør det bemærkes, at Ultra-Brag kan anses for selv at have udvist forsømmelighed på grund af en organisatorisk fejl, dvs. for ikke at have udvist omhu ved uddelegeringen af opgaver eller tilsyn med medarbejderne. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om der foreligger en sådan forsømmelighed i denne sag.

51. For at vende tilbage til den forelæggende rets spørgsmål, nemlig om Ultra-Brags bør tilregnes selskabets medarbejderes adfærd hvad angår fastlæggelsen af åbenbar forsømmelighed [25], er de principper for afgørelse af, om en medarbejders adfærd og/eller viden kan tilregnes arbejdsgiveren, som jeg har drøftet i forbindelse med det første og det andet spørgsmål, også gældende her. Forudsat at L har handlet inden for rammerne af de opgaver, han er betroet, og/eller inden for sit ansvarsområde, skal hans adfærd følgelig tages i betragtning ved vurderingen af, om der foreligger åbenbar forsømmelighed [26].

52. Det tilkommer den forelæggende ret at bedømme, om L's adfærd indebærer åbenbar forsømmelighed. Domstolen har i denne henseende fundet, at der navnlig bør tages hensyn til, hvor komplicerede de bestemmelser er, hvis manglende overholdelse har medført, at der er opstået toldskyld, samt til den erhvervsdrivendes erfaring og agtpågivenhed [27].

53. På baggrund af ovenstående er det min opfattelse, at det tredje præjudicielle spørgsmål til Domstolen bør besvares på følgende måde: Toldkodeksens artikel 212a skal fortolkes således, at det ikke kun bør afgøres, om adfærden hos en »debitor« (der er en juridisk person) indebærer svig eller åbenbar forsømmelighed, i forhold til selskabet selv eller dettes retlige repræsentanter, men også i forhold til enhver medarbejder, der handler inden for rammerne af de opgaver, han er betroet, og/eller inden for sit ansvarsområde.

IV – Forslag til afgørelse

54. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare Finanzgericht Baden-Württembergs (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Baden-Württemberg, Tyskland) præjudicielle spørgsmål således:

— » Artikel 202, stk. 3, første led, i Rådets forordning nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret, skal fortolkes således, at en juridisk person bliver debitor for toldskyld i henhold til dette led, hvis en af dennes medarbejdere, som ikke er den juridiske persons retlige repræsentant, har indført varer på en ikke-forskriftsmæssig måde i EU-toldområdet, mens medarbejderen handlede inden for rammerne af de opgaver, han er betroet, og/eller inden for sit ansvarsområde.

23 — Jf. dom af 11.11.1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, præmis 52).

24 — Begrebet »den berettigede [person concerned]« anvendes andre steder i toldkodeksen, nemlig i artikel 239, stk. 1, om godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter. Hvad angår den bestemmelse er den berettigede blevet anset for at betyde »den eller de personer [som har betalt eller skal betale afgifterne], eller deres repræsentanter samt i givet fald enhver anden person, som har været medvirkende ved opfyldelsen af toldformaliteterne for de pågældende varer, eller som har givet de fornødne instrukser med henblik på opfyldelsen heraf«. Jf. artikel 899, stk. 3, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF- toldkodeks (EFT 1993, L 253, s. 1).

25 — Jeg bemærker, at forelæggelsesafgørelsen ikke indeholder nogen angivelse af, at der skulle være udvist svig i den for den forelæggende ret verserende sag.

26 — Det samme gælder for MS Aargaus kaptajn, selv om intet i forelæggelsesafgørelsen antyder, at han har udvist forsømmelighed.

27 — Dom af 11.11.1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, præmis 56), og af 25.6.2015, DSV Road (C-187/14, EU:C:2015:421, præmis 46).

— Artikel 202, stk. 3, andet led, i forordning nr. 2913/92 skal fortolkes således, at en juridisk person bliver debitor for toldskylden i henhold til dette led, når en af dennes medarbejdere, som ikke er den juridiske persons retlige repræsentant, har medvirket til en ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer i EU-toldområdet, mens medarbejderen handlede inden for rammerne af de opgaver, han er betroet, og/eller inden for sit ansvarsområde, forudsat at arbejdsgiveren vidste eller med rimelighed burde have vidst, at indførslen ikke var forskriftsmæssig, hvilket skal afgøres under henvisning til den medarbejder, som opgaven var betroet.

— Artikel 212a i forordning nr. 2913/92 skal fortolkes således, at det ikke kun bør afgøres, om adfærden hos en »debitor« (der er en juridisk person) indebærer svig eller åbenbar forsømmelighed, i forhold til selskabet selv eller dettes retlige repræsentanter, men også i forhold til enhver medarbejder, der handler inden for rammerne af de opgaver, han er betroet, og/eller inden for sit ansvarsområde.«