Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NILS WAHL
föredraget den 26 oktober 2016[1]

Mål C-679/15

Ultra-Brag AG
mot
Hauptzollamt Lörrach

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland))

”Gemenskapens tullkodex — Artikel 202.3 — Artikel 212a — Tullskuld på grund av olaglig införsel av varor — Begreppet tullskyldig — Arbetstagare hos en juridisk person ansvarig för den olagliga införseln av varor — En arbetsgivares ansvar för en arbetstagares beteende och kännedom”

I vilken omfattning är en arbetsgivare ansvarig för en tullskuld, som har uppkommit på grund av att en arbetstagare har åsidosatt tullrättsliga skyldigheter i samband med att han utförde sina arb

1. etsuppgifter? Detta är den fråga som domstolen har att ta ställning till i förevarande mål om förhandsavgörande.

2. Begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg) gäller den korrekta tolkningen av begreppet ”tullskyldig”, såsom det definieras i artikel 202.3 första och andra strecksatserna i förordning (EEG) nr 2913/92,[2] närmare bestämt förutsättningarna för att hålla en juridisk person ansvarig för sina anställdas beteende. I detta sammanhang har den hänskjutande domstolen även begärt ett klarläggande av huruvida ”påtaglig försummelse” i den betydelse som avses i artikel 212a i tullkodexen omfattar en arbetstagares eventuella vårdslöshet.

I – Gällande bestämmelser

3. I artikel 38.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Varor som förs in till gemenskapens tullområde skall utan dröjsmål av den person som fört in dem till gemenskapen befordras via den rutt som tullmyndigheterna närmare angivit och enligt deras eventuella anvisningar

a) till det tullkontor som anvisats av tullmyndigheterna eller till någon annan plats som de anvisat eller godkänt, eller

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets förordning av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s.1), i dess ändrade lydelse som var tillämplig vid tiden för omständigheterna i det nationella målet, det vill säga maj 2010 (nedan kallad tullkodexen).

…”

4. I artikel 40 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Varor som införs till gemenskapens tullområde skall visas upp för tullen av den person som inför dem till det området eller, i tillämpliga fall, av den person som tar på sig ansvaret för varornas befordran efter införseln, utom när det gäller varor som befordras med transportmedel som endast passerar genom gemenskapens tullområdes territorialvatten eller luftrum utan att göra uppehåll. Den person som visar upp varorna skall hänvisa till den summariska deklaration eller tulldeklaration som tidigare ingivits för varorna.”

5. I artikel 185.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Gemenskapsvaror som efter export från gemenskapens tullområde återinförs till detta område och övergår till fri omsättning inom en tid av tre år skall på begäran av den person det gäller beviljas befrielse från importtullar.

…”

6. I artikel 202 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer genom

a) olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor, eller

…

I denna artikel avses med olaglig införsel all införsel som strider mot artiklarna 38–41 …

3. Följande personer skall vara tullskyldiga:

— Den som olagligen förde in varorna.

— Var och en som medverkat i den olagliga införseln av varorna och som var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att denna införsel var olaglig.

— Var och en som förvärvat eller tagit hand om varorna i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att införseln var olaglig.”

7. Slutligen föreskrivs i artikel 212a i tullkodexen följande:

”När det i tullagstiftningen föreskrivs en gynnsam behandling i tullhänseende för varor med anledning av deras beskaffenhet eller deras användning för särskilda ändamål, eller fullständig eller partiell befrielse från import- eller exporttullar med stöd av artiklarna 21, 82, 145 eller 184–187, skall den gynnsamma behandlingen eller befrielsen även tillämpas då en tullskuld har uppkommit i enlighet med artiklarna 202–205, 210 eller 211, om den berörda partens uppträdande inte låter förmoda bedrägligt förfarande eller påtaglig försummelse och om denne kan styrka att de övriga villkoren för tillämpning av den gynnsamma behandlingen eller befrielsen är uppfyllda.”

II – Bakgrund, det nationella förfarandet och tolkningsfrågorna

8. Klaganden i det nationella förfarandet, Ultra-Brag AG, är ett logistikföretag etablerat i Schweiz. Det tillhandahåller, bland annat, transporttjänster på Europas inre vattenvägar.

9. Den 25 maj 2010 exporterade Ultra-Brag två transformatorer, båda med två tillhörande rullar, på ett fartyg med namnet M/S Aargau via inre vattenvägar från unionens tullområde till Schweiz.

10. Samma dag informerades Ultra-Brag om att ett av dess andra fartyg hade drabbats av tekniska problem och därför inte kunde användas för en planerad transport. Den gällde pålastning nästa dag kl. 11 i Strasbourg (Frankrike) av en turbin om 301 ton, som skulle till Antwerpen (Belgien). Den ansvarige för båda transporterna var L, som var expert på transport av tunga varor och anställd av klaganden som ”storkundsansvarig”. Samtidigt som L sökte efter ett ersättningsfartyg övervägde han att segla M/S Aargau, till Strasbourg, och ta ombord turbinen där utan att dessförinnan lasta av den ena transformatorn med tillhörande rullar. Om L valde detta tillvägagångssätt, skulle både turbinen och den återstående transformatorn transporteras tillbaka till Schweiz, där avlastning av transformatorn jämte rullar skulle ske. Därefter skulle turbinen transporteras med M/S Aargau till Antwerpen.

11. L kontaktade de behöriga schweiziska myndigheterna för att fråga om tullbehandlingen vid en sådan tillfällig transport. De schweiziska myndigheterna ansåg att det ur deras synpunkt inte förelåg några hinder för en kortvarig export in på unionens tullområde, men att information om den planerade transporten borde ges till de behöriga tyska tullmyndigheterna, i detta fall Zollamt Weil am Rhein-Schusterinsel (Tullkontoret i Weil am Rhein-Schusterinsel). [3] På vägen dit fick L emellertid fel på bilen, varför de behöriga tyska tullmyndigheterna aldrig informerades.

12. L:s sökande efter ett ersättningsfaryg var resultatlöst. Samma kväll, efter det att Tullkontoret i Weil am Rhein-Schusterinsel hade stängt, beordrade L, i syfte att hålla tiden för lastning i Strasbourg, kaptenen på M/S Aargau, också anställd vid Ultra-Brag, att med transformatorn och rullarna ombord segla till Strasbourg för att hämta turbinen. Transformatorn och rullarna visades inte upp för tullmyndigheterna, när gränsen mellan Schweiz och Tyskland passerades.

13. Följande dag, den 26 maj 2010, kontaktade L de behöriga tyska tullmyndigheterna och informerade dem om återinförseln av transformatorn och de tillhörande rullarna.

14. Den 27 maj 2010 återvände M/S Aargau till Rehns hamn i Basel (Schweiz) för avlastning av transformatorn och de två rullarna. I samband med en inspektion upptäckte de tyska tullmyndigheterna varorna ombord på fartyget.

15. Genom tulltaxeringsbeslut av den 9 augusti 2010 beslutade Hauptzollamt Lörrach (Huvudtullkontoret i Lörrach, Tyskland, och motpart i det nationella målet) att Ultra-Brag såsom enda ansvarig var tullskyldig med ett belopp om 122470.07 euro för transformatorn och de tillhörande två rullarna.

16. Sedan Ultra-Brag utan framgång hade bestritt beslutet, överklagade företaget beslutet till den hänskjutande domstolen. Ultra-Brag anförde att tullbeslutet var olagligt, eftersom villkoren för undantag i artikel 212a i tullkodexen var uppfyllda. Företaget gjorde gällande att det inte gjort sig skyldigt till påtaglig försummelse, när det gav sin arbetstagare L uppdraget att sköta transporten av de aktuella varorna. L kunde inte heller anklagas för påtaglig försummelse.

3 — Den hänskjutande domstolen har upplyst att tre nationer har ett gemensamt tullkontor i Basel. Det har inrättats i syfte att underlätta tullförfarandet för fartygstransporter på Rehn. Detta kontor innebär emellertid inte att en nationell tullmyndighets suveräna beslutanderätt övergår till tullmyndigheten i en annan stat.

17. Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg) var tveksam till dels huruvida en arbetsgivare kunde anses vara tullskyldig i den mening som avses i artikel 202.3 första eller andra strecksatsen, dels huruvida ”påtaglig försummelse” i den mening som avses i artikel 212a i tullkodexen omfattar en arbetstagares eventuella försummelse. Den beslöt därför att vilandeförklara sitt mål och ställa följande tre tolkningsfrågor till domstolen.

”1) Ska artikel 202.3 första strecksatsen i [tullkodexen] tolkas så, att en juridisk person blir tullskyldig enligt denna bestämmelse såsom den person som förde in varorna, om en av dess anställda, som inte är legal ställföreträdare för företaget, verkställde den olagliga införseln och därvid agerade inom ramen för sitt ansvarsområde?

2) Om den första frågan ska besvaras nekande:

Ska artikel 202.3 andra strecksatsen i [tullkodexen] tolkas så,

a) att en juridisk person medverkar i den olagliga införseln (även) när en av dess anställda, som inte är legal ställföreträdare för företaget, var delaktig i denna införsel och därvid agerade inom ramen för sitt ansvarsområde, och

b) att – i en situation, där en juridisk person medverkar i den olagliga införseln – det subjektiva rekvisitet ’som var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om’ ska bedömas med hänvisning till den fysiska person i den juridiska personens verksamhet som har tilldelats arbetsuppgiften, även om den fysiska personen inte är den juridiska personens legala ställföreträdare?

3) Om den första eller den andra tolkningsfrågan ska besvaras jakande:

Ska artikel 212a i tullkodexen tolkas så, att frågan huruvida en medverkandes beteende utgör bedrägligt förfarande eller påtaglig försummelse ska bedömas, när det gäller juridiska personer, med beaktande av inte endast den juridiska personens och dess organs beteende utan även en anställd fysisk persons beteende inom ramen för en tilldelad arbetsuppgift och/eller inom ramen för tilldelat ansvarsområde?”

18. Kommissionen har yttrat sig skriftligt. Enligt artikel 76.2 i domstolens rättegångsregler har någon muntlig förhandling inte hållits.

III – Bedömning

A – *Inledande anmärkningar om uppkomsten av en tullskuld*

19. En tullskuld vid import uppkommer under normala omständigheter vid ”tullklareringen” eller, enligt uttryckssättet i artikel 201.1 a i tullkodexen, när tullpliktiga varor övergår till fri omsättning. Enligt artikel 201.2 i tullkodexen är uppkomsten av skulden kopplad till att den ifrågavarande tulldeklarationen tas emot. Gäldenär för tullskulden är enligt artikel 201.3 deklaranten[4] och, vid indirekt ombudskap,[5] även den person för vars räkning en tulldeklaration avges.

4 — ”Deklarant” definieras i artikel 4.18 i tulkodexen som den person som avger en tulldeklaration i eget namn eller den person i vars namn tulldeklarationen avges.

5 — ”Indirekt ombudskap” definieras i artikel 5.2 i tullkodexen och avser ombud som handlar i eget namn men för en annan persons räkning.

20. När bestämmelserna om tullförfarandet inte iakttas, är uppkomsten av en tullskuld i stället kopplad till tidpunkten för den olagliga införseln och regleras i artiklarna 202–205 i tullkodexen. I målet vid den hänskjutande domstolen infördes en transformator och två rullar till unionens tullområde, dock utan att, såsom föreskrivs i artiklarna 38 och 40 i tullkodexen, vare sig anmälas eller visas upp hos den behöriga tullmyndigheten, i detta fall Tullkontoret i Weil am Rhein-Schusterinsel. På grund härav uppkom enligt artikel 202.1.a i tullkodexen en tullskuld för ”olaglig införsel” av varorna till unionens tullområde.

21. Vid olaglig införsel av tullpliktiga varor till unionens tullområde definieras i artikel 202.3 första, andra och tredje strecksatserna i tullkodexen tre potentiella personkategorier som tullskyldiga,[6] nämligen i) den som olagligen förde in varorna, ii) var och en som medverkat i den olagliga införseln av varorna och som var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att denna införsel var olaglig, och iii) var och en som förvärvat eller tagit hand om varorna i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att införseln var olaglig.

22. De tre strecksatserna i artikel 202.3 i tullkodexen kan på visst sätt sägas gradera delaktighet av den person som anses vara tullskyldig på grund av sin medverkan vid den olagliga införseln till unionen. Den första strecksatsen handlar om den som olagligen förde in varorna, det vill säga den person som normalt borde ha fullgjort tullformaliteterna och uppfyllt en deklarants skyldigheter. Den andra och den tredje strecksatsen avser var och en som, utan att enligt tullkodexen vara ansvarig för själva tullformaliteterna, ändå är delaktig antingen före eller omedelbart efter den olagliga införseln.[7] Medan ansvaret är strikt för den som är tullskyldig enligt den första strecksatsen, finns ett subjektivt moment i andra och tredje strecksatserna på så sätt att endast den som visste eller rimligen borde ha vetat att en sådan införsel var olaglig ska vara tullskyldig.

B – *Den första tolkningsfrågan*

23. Den hänskjutande domstolen begär i sin första fråga vägledning såvitt gäller det fall då en juridisk person är tullskyldig enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen, det vill säga såsom den person som olagligen förde in varor till unionens tullområde. Den hänskjutande domstolen vill närmare bestämt få klarlagt huruvida sådan tullskyldighet föreligger, när en arbetstagare, som inte är företagets legala ställföreträdare,[8] verkställde den olagliga införseln och därvid agerade inom ramen för sitt ansvarsområde. I det följande ska jag förklara varför denna fråga i princip ska besvaras jakande.

24. Jag vill inledningsvis anmärka att artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen avser den ”person” som förde in varorna utan att specificera huruvida det är en fysisk eller juridisk person som avses. Av artikel 4.1 i tullkodexen följer dock att uttrycket ”person” omfattar både juridiska och fysiska personer. Domstolen har dessutom fastslagit att en arbetsgivare kan vara tullskyldig enligt den första strecksatsen (antingen själv eller solidariskt med sin arbetstagare), om arbetsgivaren ”genom sitt agerande kan anses ligga bakom den olagliga införseln av varan”[9] eller, uttryckt på annat sätt, kan anses ”själv ha infört varorna på ett olagligt sätt”.[10] Jag drar härav slutsatsen att Ultra-Brag, i egenskap av juridisk person, i princip kan vara tullskyldig enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen.[11]

6 — När flera personer är tullskyldiga för en tullskuld, är de enligt artikel 213 i tullkodexen solidariskt betalningsansvariga för skulden.

7 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Cruz Villalón i målet Jestel (C-454/10, EU:C:2011:488, punkt 36).

8 — Den hänskjutande domstolen hänvisar till företagets organ, på tyska ”*Organe*”.

9 — Dom av den 23 september 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, punkt 26), och dom av den 3 mars 2005, Papismedov m.fl. (C-195/03, EU:C:2005:131, punkt 39).

10 — Dom av den 23 september 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, punkt 29).

11 — Se även Gormley, L., *EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 335 och fotnot 40.

25. Det återstår dock att besvara frågan under vilka omständigheter ett sådant ansvar uppkommer.

26. Den hänskjutande domstolen anser att en juridisk person är tullskyldig enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen antingen om den själv (genom sin legala ställföreträdare) transporterar godset eller om den olagliga införseln ”är den direkta följden av arbetsgivarens handlingar”. Eftersom Ultra-Brag, enligt den hänskjutande domstolens uppfattning, inte kan anses ha transporterat godset självt,[12] beror företagets tullskyldighet enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen på huruvida sistnämnda rekvisit är uppfyllt. Frågan gäller om det är tillräckligt att den olagliga införseln av varorna till unionen var en direkt följd av en av dess anställdas, i detta fall L:s, agerande, som bestod i att han såsom ansvarig för transporten beordrade fartygets kapten att segla till Strasbourg, eller om tullskyldighet förutsätter att det är en rättslig ställföreträdare för företaget som agerat vid införseln.

27. För att en arbetsgivare – en juridisk person – ska vara tullskyldig enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen, är det, enligt kommissionens mening, tillräckligt att den arbetstagare som faktiskt förde in varorna till unionen – i detta fall fartygets kapten – handlade inom ramen för sina arbetsuppgifter och/eller inom ramen för sitt ansvarsområde och använde ett transportmedel som ägdes av arbetsgivaren.

28. Jag ska i det följande redovisa min uppfattning i frågan.

29. Det är till att börja med nödvändigt att erinra om skillnaden mellan de olika kategorier av tullskyldiga som definieras i artikel 202.3 i tullkodexen (se ovan punkterna 21 och 22). Enligt den första strecksatsen är den person som *olagligen förde in varorna* till unionens tullområde tullskyldig, det vill säga den person som faktiskt förde in varorna och borde ha visat upp dessa hos den behöriga tullmyndigheten.[13] Parterna är eniga om att denna person i det nationella målet är fartygets kapten. Den relevanta frågan är därför huruvida Ultra-Brag ska åläggas ansvar för *hans* agerande.

30. Enligt min uppfattning är det inte möjligt att anse att endast en legal ställföreträdares agerande ska beaktas vid fastställande av tullskyldighet enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen. En sådan tolkning strider, såsom kommissionen har påpekat, mot denna bestämmelses syfte, nämligen att ge en vid definition av de personer som är tullskyldiga.[14] Det skulle dessutom leda till att alla företag över en viss storlek skulle undgå tullskyldighet enligt den första strecksatsen, eftersom det är högst osannolikt att det vid stora företag är de legala ställföreträdarna – typiskt sett direktörer eller andra medlemmar av företagsledningen – som seglar deras fartyg eller kör deras fordon. Slutligen får en sådan tolkning inte stöd i domstolens praxis, där det klart fastslås att en arbetsgivare enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen kan vara tullskyldig antingen ensam eller solidariskt med en av de *anställda*.[15]

31. I enlighet härmed avgörs inte heller frågan om Ultra-Brags tullskyldighet av huruvida det var en legal ställföreträdare för Ultra-Brag som gav order till den kapten som verkställde den olagliga införseln till unionens tullområde av transformatorn och de tillhörande två rullarna. Jag anser att det är tillräckligt att arbetstagaren L var behörig att ge en sådan order och att fartygets kapten var skyldig att följa den. Av begäran om förhandsavgörande framgår i detta avseende att L var chef för exportavdelningen vid det företag som ansvarade för transporten i fråga och att kaptenen alltid erhöll särskilda order om vad som skulle göras vid ett kommande transportuppdrag antingen av en

12 — Den hänskjutande domstolen konstaterar att varorna transporterades på M/S Aargau för Ultra-Brags räkning. Mot bakgrund av att kaptenen på M/S Aargau endast var en av Ultra-Brags anställda (och inte en legal ställföreträdare) drar den hänskjutande domstolen dock slutsatsen att Ultra-Brag inte kan anses själv ha transporterat varorna.

13 — Dom av den 4 mars 2004, Viluckas och Jonusas (C-238/02 och C-246/02, EU:C:2004:126, punkt 29), och förslag till avgörande av generaladvokaten Cruz Villalón i målet Jestel (C-454/10, EU:C:2011:488, punkt 36). Se även dom av den 23 september 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, punkt 26), och dom av den 3 mars 2005, Papismedov m.fl. (C-195/03, EU:C:2005:131, punkt 39).

14 — Dom av den 23 september 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, punkt 25), och dom av den 3 mars 2005, Papismedov m.fl. (C-195/03, EU:C:2005:131, punkt 38).

15 — Dom av den 23 september 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, punkt 29).

tulltjänsteman eller av någon på L:s avdelning. Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera de faktiska omständigheterna, finns det således ingenting i de till domstolen inlämnade handlingarna, som tyder på att L agerade utanför sitt ansvarsområde, när han beordrade kaptenen på M/S Aargau att utföra den aktuella transporten eller, för den delen, att kaptenen gjorde fel när han rättade sig efter L:s order.

32. Domstolen har hitintills definierat en arbetsgivares tullskyldighet enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen enbart i negativa termer. Domstolen har i detta avseende understrukit att en sådan tullskyldighet inte kan uppkomma automatiskt, eftersom det skulle strida mot syftet i artikel 202.3 andra och tredje strecksatserna. [16] Den har vidare slagit fast att det för att fastställa en sådan tullskyldighet inte är tillräckligt att ”arbetstagaren utför arbetsuppgifter som denne har anförtrotts av arbetsgivaren”. [17]

33. I det nu aktuella målet utförde kaptenen på M/S Aargau, som var anställd vid Ultra-Brag, en transport av en transformator och två tillhörande rullar för Ultra-Brags räkning på ett fartyg som disponerades av Ultra-Brag, i enlighet med order av en person som också var anställd vid Ultra-Brag och dessutom ansvarig för denna transport. Enligt min uppfattning är detta tillräckligt för att hålla en sådan arbetsgivare som Ultra-Brag tullskyldig enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen.

34. Jag ska nu förklara hur min slutsats är förenlig med de uttalanden av domstolen som angavs i punkt 32 ovan.

35. Det är till att börja med onödigt att närmare förklara varför det måste finnas en yttre gräns för en arbetsgivares ansvar för en arbetstagares handlingar. Den exakta gränsen för ett sådant ansvar är inte nödvändig att fastställa i det nu aktuella målet. Det räcker med att säga att det är rimligt att en arbetsgivare kan undgå tullskyldighet enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen, om en anställd agerar utanför ramen för sina arbetsuppgifter genom att till exempel inte följa order eller instruktioner. I målet vid den hänskjutande domstolen framgår det emellertid att kaptenen på fartyget följde de instruktioner som gavs av den arbetstagare med ansvar för den ifrågavarande transporten.

36. Vidare skulle en arbetsgivare normalt inte vara tullskyldig enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen i det fall där en anställd är inblandad i varusmuggling, såvida det inte kan konstateras att varorna har smugglats för arbetsgivarens räkning. [18]

37. Att i det nationella målet ålägga Ultra-Brag tullskyldighet på de grunder som angetts i punkt 33 ovan skulle, enligt min uppfattning, inte innebära att en arbetsgivare automatiskt är tullskyldig enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen i varje situation där en anställd agerar på sin arbetsgivares vägnar. Om kaptenen på M/S Aargau på samma resa hade transporterat egen utrusning eller andra egna varor tillsammans med transformatorn och rullarna, skulle han, såsom kommissionen har påpekat, ändå anses ha handlat för Ultra-Brags räkning. Ultra-Brag skulle emellertid i denna situation undgå tullskyldighet enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen för de extra varorna, eftersom kaptenen beträffande dessa varor agerade utanför ramen för sina arbetsuppgifter och således inte i Ultra-Brags namn.

38. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan enligt följande. Artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen ska tolkas på så sätt att en juridisk person är tullskyldig enligt nämnda bestämmelse, om en av dess anställda, som inte är dess legala ställföreträdare, olagligen har fört in varor till unionens tullområde, när den anställde agerade inom ramen för sina arbetsuppgifter och/eller inom ramen för sitt ansvarsområde.

16 — Dom av den 23 september 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, punkt 40).

17 — Dom av den 23 september 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, punkt 42).

18 — Se dom av den 4 mars 2004, Viluckas och Jonusas (C-238/02 och C-246/02, EU:C:2004:126), och dom av den 3 mars 2005, Papismedov m.fl. (C-195/03, EU:C:2005:131).

39. Med hänsyn till svaret på den första tolkningsfrågan är det inte nödvändigt att besvara den andra frågan, som endast uppkommer om Ultra-Brag inte kan åläggas tullskyldighet enligt artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen. För fullständighetens skull ska jag ändå redovisa min uppfattning i de frågeställningar som den andra tolkningsfrågan föranleder.

C – *Den andra tolkningsfrågan*

40. Den andra tolkningsfrågan gäller tolkningen av begreppet ”tullskyldig” enligt artikel 202.3 andra strecksatsen i tullkodexen. För att någon ska behandlas som ”tullskyldig” enligt denna bestämmelse ska två kumulativa villkor vara uppfyllda. Det första villkoret, som är objektivt, gäller medverkan vid den olagliga införseln. Det andra är subjektivt och innebär att den person som medverkade gjorde det med en viss grad av kännedom om den olagliga införseln.[19] Den hänskjutande domstolen önskar i huvudsak få klarlagt huruvida en arbetsgivare kan åläggas ansvar för en anställds ”medverkan” vid den olagliga införseln och huruvida det subjektiva villkoret i den andra strecksatsen kan bestämmas med hänvisning till den anställde.

41. Det objektiva elementet i ”medverkan” i artikel 202.3 andra strecksatsen i tullkodexen ska ges en vid tolkning. Det är tillräckligt att en person har tagit viss del, även indirekt, i den olagliga handlingen.[20] En arbetsgivare kan till exempel vara tullskyldig, om den olagliga införseln genomfördes med medel eller personal från arbetsgivarens företag.[21] Vad gäller frågan om en arbetsgivare ska åläggas ansvar för en anställds ”medverkan”, kan samma resonemang tillämpas som beträffande den första tolkningsfrågan. Om en anställd således handlar inom ramen för sina arbetsuppgifter och/eller inom ramen för sitt ansvarsområde, ska arbetsgivaren åläggas ansvar för den anställdes beteende.

42. Vad gäller det subjektiva elementet, nämligen huruvida den ”medverkande” var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att införseln av varorna var olaglig, vill jag anföra följande.

43. En prövning av detta subjektiva rekvisit till att gälla kännedom hos enbart de legala ställföreträdarna för ett företag leder, såsom jag anförde beträffande den första tolkningsfrågan, till en ovälkommen begränsning av antalet möjliga tullskyldiga (se ovan punkt 30). Företag av en viss storlek skulle undgå tullskyldighet genom att delegera ansvaret för skeppning och tullförfarande till sina anställda. Vidare är det, såsom kommissionen har påpekat, endast i enstaka fall som de legala ställföreträdarna för ett stort företag är informerade om en specifik transport.

44. I begäran om förhandsavgörande i det nu aktuella målet anges att L var ansvarig för transporten (se ovan punkt 31). Det är således hans kännedom som ska prövas vid bedömningen av huruvida det subjektiva rekvisitet är uppfyllt.

45. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att L var den person som gav kaptenen instruktionen att segla fartyget, med kännedom om att – för det fall den instruktionen följdes – transformatorn och tillhörande rullar därigenom skulle föras in till unionens tullområde utan att ha visats upp för behöriga tyska tullmyndigheter. Det framgår även klart av begäran om förhandsavgörande att L hade uppmanats av de schweiziska tullmyndigheterna att informera behöriga tyska tullmyndigheter om den planerade transporten. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att ta ställning till om detta är tillräckligt för att det andra villkoret ska vara uppfyllt i det nu aktuella målet. Såsom kommissionen har framhållit bör det emellertid i detta sammanhang uppmärksammas

19 — Dom av den 17 november 2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752, punkt 15 och där angiven rättspraxis).

20 — Dom av den 17 november 2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752, punkterna 16 och 17).

21 — Dom av den 23 september 2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, punkt 30).

att uttryckssättet ”rimligen borde ha varit medveten om” hänför sig till en upplyst och omsorgsfull aktörs beteende,[22] vilket exempelvis innebär att en arbetsgivare inte kan undgå tullskyldighet enbart på grund av att den tjänstgörande arbetstagaren inte hade tillräcklig juridisk kunskap om gällande tullförfarande.

46. Mot bakgrund härav föreslår jag att domstolen besvarar den andra tolkningsfrågan, som gäller artikel 202.3 andra strecksatsen i tullkodexen, på följande sätt. En juridisk person är tullskyldig enligt denna bestämmelse, när en av dess anställda, som inte är dess legala ställföreträdare, inom ramen för sina arbetsuppgifter och/eller inom ramen för sitt ansvarsområde, har medverkat vid en olaglig införsel av varor till unionens tullområde, förutsatt att arbetsgivaren visste eller rimligen borde ha vetat att införseln var olaglig, vilket ska avgöras med hänvisning till den arbetstagare som har tilldelats uppgiften.

D – *Den tredje tolkningsfrågan*

47. Den tredje tolkningsfrågan blir aktuell endast om den första eller den andra tolkningsfrågan, såsom jag föreslår, besvaras jakande. Den hänskjutande domstolen har begärt vägledning beträffande tolkningen av artikel 212a i tullkodexen, vilken på vissa villkor medger undantag från tullskyldighet enligt, bland annat, artikel 202 i tullkodexen. Den hänskjutande domstolen anser att de i artikel 185.1 i tullkodexen (till vilken det hänvisas i artikel 212a i tullkodexen) föreskrivna villkoren för undantag från tullskyldighet beträffande varor som återinförts till unionens tullområde är uppfyllda i det nu aktuella målet. Nämnda domstol är dock osäker på huruvida det andra villkoret, nämligen att ”den berörda partens uppträdande inte låter förmoda bedrägligt förfarande eller påtaglig försummelse”, ska bedömas med beaktande av inte enbart hur en legal ställföreträdare för en juridisk person har agerat utan även hur en anställd hos en sådan person har agerat.

48. För det första ska, såsom kommissionen har påpekat, uttrycket ”den berörda parten” (på tyska ”*Beteiligten*”) inte blandas ihop med ”var och en som medverkat” i artikel 202.3 andra strecksatsen i tullkodexen. Det tyska uttryck som används i artikel 212a i tullkodexen kan ge anledning till en sådan förvirring. Många andra språkversioner hänvisar dock i stället till ett uttryck som är närmare det tyska ”*betroffene Person*”, exempelvis ”*the person concerned*” på engelska, ”*l’intéressé*” på franska, ”*el interesado*” på spanska, ”*l’interessato*” på italienska och ”*den berörda parten*” på svenska.

49. Mot bakgrund av att artikel 212a i tullkodexen medger undantag från tullskyldighet ska villkoren därför tolkas restriktivt.[23] I överensstämmelse härmed ska uttrycket ”den berörda parten” ges en vid innebörd och omfattar inte endast ett beteende som uppvisas av en person som är direkt inblandad i den olagliga införseln av de ifrågavarande varorna, utan även ett beteende som uppvisas av varje person som kan sägas stå bakom en sådan olaglig införsel, förutsatt emellertid att den person som är tullskyldig kan hållas ansvarig för beteendet.[24]

50. Det bör i detta sammanhang anmärkas att det skulle kunna anses att Ultra-Brag för egen del har handlat försumligt på grund av brister i organisationen, det vill säga genom att inte ha handlat omsorgsfullt vid delegering av arbetsuppgifter och uppsikt över sina anställda. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att ta ställning till huruvida en sådan försummelse föreligger i det nu aktuella målet.

22 — Dom av den 17 november 2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752, punkt 22).

23 — Se dom av den 11 november 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, punkt 52).

24 — Uttrycket ”den berörda parten” används på andra ställen i tullkodexen, nämligen i artikel 239.1 angående återbetalning och eftergift av importtullar. I den bestämmelsen avses med den berörda personen ”den eller de personer [som betalade eller är skyldiga att betala dessa tullar], deras ombud och där så är tillämpligt andra personer som ingripit vid fullgörandet av tullformaliteterna för de berörda varorna eller lämnat erforderliga instruktioner för fullgörandet av de formaliteterna”, se artikel 899.3 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, 1993, s. 1).

51. För att återgå till den hänskjutande domstolens fråga, nämligen huruvida Ultra-Brag kan åläggas ansvar för påtaglig försummelse [25] på grund av en anställds beteende och/eller kännedom, gäller här samma principer som dem som jag har behandlat i samband med den första och den andra tolkningsfrågan. Om L har agerat inom ramen för sina arbetsuppgifter och/eller inom ramen för sitt ansvarsområde, ska hans beteende följaktligen beaktas vid bedömningen av huruvida påtaglig försummelse föreligger. [26]

52. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att ta ställning till huruvida L:s beteende innebär påtaglig försummelse. Domstolen har i detta avseende fastslagit att särskild hänsyn ska tas till komplexiteten av de bestämmelser som inte har iakttagits och som gett upphov till tullskulden samt till en ekonomisk aktörs yrkeserfarenhet och visade omsorg. [27]

53. Mot bakgrund av vad ovan anförts anser jag att den tredje tolkningsfrågan bör besvaras på följande sätt. Artikel 212a i tullkodexen ska tolkas så, att när ”den berörda personen” är en juridisk person ska frågan huruvida ett företags agerande innebär bedrägligt beteende eller påtaglig försummelse bedömas inte enbart i förhållande till företaget och dess legala ställföreträdare, utan även i förhållande till varje anställd som handlar inom ramen för sina arbetsuppgifter och/eller inom ramen för sitt ansvarsområde.

IV – Förslag till avgörande

54. Mot bakgrund av det anförda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som har ställts av Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland) på följande sätt.

— Artikel 202.3 första strecksatsen i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättande av en tullkodex för gemenskapen, i ändrad lydelse, innebär att en juridisk person är tullskyldig enligt denna strecksats, om en av dess anställda, som inte är dess legala ställföreträdare, har fört in varor olagligt till unionens tullområde och därvid har handlat inom ramen för sina arbetsuppgifter och/eller inom ramen för sitt ansvarsområde.

— Artikel 202.3 andra strecksatsen i förordning nr 2913/93 innebär att en juridisk person är tullskyldig enligt denna strecksats, när en av dess anställda, som inte är dess legala ställföreträdare, har medverkat vid en olaglig införsel av varor till unionens tullområde och därvid har handlat inom ramen för sina arbetsuppgifter och/eller inom ramen för sitt ansvarsområde, förutsatt att arbetsgivaren visste eller rimligen borde ha vetat att införseln var olaglig, vilket ska bestämmas med hänvisning till den arbetstagare som har tilldelats arbetsuppgiften.

— Artikel 212a i förordning nr 2913/92 innebär att frågan huruvida det beteende som en juridisk person i egenskap av ”berörd person” uppvisar utgör bedrägligt förfarande eller påtaglig försummelse ska bedömas inte enbart i förhållande till företaget och dess legala ställföreträdare, utan även i förhållande till varje anställd som har handlat inom ramen för sina arbetsuppgifter och/eller inom ramen för sitt ansvarsområde.

25 — Jag noterar att begäran om förhandsavgörande inte innehåller något tecken som tyder på att någon påtaglig försummelse förekommit i det nationella målet.

26 — Detsamma gäller för kaptenen på M/S Aargau. Det finns dock ingenting i begäran om förhandsavgörande som tyder på att han handlade försumligt.

27 — Dom av den 11 november 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, punkt 56), och dom av den 25 juni 2015, DSV Road (C-187/14, EU:C:2015:421, punkt 46).