

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

23. september 2004*

I sag C-414/02,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF,

indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig) ved afgørelse af 6. november 2002, indgået den 19. november 2002, i sagen:

Spedition Ulustrans, Uluslararası Nakliyat ve Tic. A.S. Istanbul

mod

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne C. Gulmann, J.-P. Puissochet (refererende dommer), R. Schintgen og F. Macken,

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Finanzlandesdirektion für Oberösterreich ved F. Brenneis, som befuldmægtiget
- den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved J.-C. Schieferer, som befuldmægtiget

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. maj 2004,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 202, stk. 3, i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«).
- 2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem selskabet Spedition Ulustrans, Uluslararasi Nakliyat ve. Tic. A.S. Istanbul (herefter »Spedition Ulustrans«) og Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (herefter »Finanzlandesdirektion«) vedrørende betaling af en toldskyld, der er opstået ved indførslen af en vare i Fællesskabets toldområde på ikke forskriftsmæssig måde.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

- 3 Toldkodeksens artikel 201 har følgende ordlyd:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når en importafgiftspligtig vare

- a) overgår til fri omsætning

b) henføres under proceduren for midlertidig indførsel med delvis fritagelse for importafgifter.

2. Toldskylden opstår på tidspunktet for antagelsen af den pågældende toldangivelse.

3. Debitor er klarereren. Ved indirekte repræsentation er debitor også den person, for hvis regning toldangivelsen er afgivet.

Udfærdiges en toldangivelse for en af de i stk. 1 nævnte toldprocedurer på basis af oplysninger, som fører til, at de efter lovgivningen skyldige afgifter helt eller delvis ikke opkræves, kan tillige personer, der har meddelt de for toldangivelsen fornødne oplysninger, anses for debitorer i overensstemmelse med gældende nationale bestemmelser, hvis de var eller havde rimelig grund til at være bekendt med, at de pågældende oplysninger var forkerte.«

4 Toldkodeksens artikel 202 bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår,

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

- b) hvis det drejer sig om en importafgiftspligtig vare, der er anbragt i frizone eller frilager, når varen føres ind i en anden del af toldområdet på ikke forskriftsmæssig måde.

Ved anvendelse af denne artikel forstås ved »indførsel på ikke forskriftsmæssig måde« enhver indførsel i strid med artikel 38 til 41 og med artikel 177, andet led.

2. Toldskylden opstår på det tidspunkt, hvor varen føres ind på ikke forskriftsmæssig måde.

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 forskriftsmæssig måde.«

5 Toldkodeksens artikel 203 foreskriver:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når:

— en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

2. Toldskylden opstår på det tidspunkt, hvor varen unddrages toldtilsynet.

3. Debitorer er:

— den person, der har unddraget varen toldtilsyn

— de personer, der har medvirket til unddragelsen, og som vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det drejede sig om en vare unddraget toldtilsyn

— 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 unddraget toldtilsyn

— samt, i givet fald, den person, som det påhviler at opfylde de forpligtelser, der opstår ved varens midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet.«

6 Toldkodeksens artikel 213 bestemmer:

»Når der er flere debitorer for en og samme toldskyld, hæfter disse solidarisk for betalingen af denne skyld.«

7 Kodeksens artikel 221, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Så snart afgiftsbeløbet er bogført, underrettes debitor efter en passende fremgangsmåde om beløbets størrelse.«

De nationale bestemmelser

8 § 79, stk. 2, i Zollrechts-Durchführungsgesetz (gennemførelseslov vedrørende toldret), (BGBl. 1994/659, herefter »ZollR-DG«) bestemmer:

»Når der opstår toldskyld for en arbejdstager eller anden mandatar for en virksomhed, fordi denne ved udførelsen af hverv for sin arbejdsgiver eller mandant

har foretaget en retsstridig handling i forbindelse med opfyldelsen af toldretlige forpligtelser, opstår der samtidig toldskyld for arbejdsgiveren eller mandanten, såfremt denne ikke allerede i forvejen ifølge en anden bestemmelse er debitor for toldskylden i samme sag.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 9 Den 5. december 1996 indførte en af Spedition Ulustrans' ansatte fire maskiner til vaskning af tekstilstoffer i Fællesskabets toldområde. Den ansatte, der kom fra Schweiz, passerede Grenzzollamt Höchst (Østrig) som fører af et lastvognstog, der var indregistreret i Spedition Ulustrans' navn, uden at frembyde de transporterede varer for toldmyndighederne, således som det er foreskrevet.

- 10 Ved afgørelse af 11. december 1998, truffet i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 221, stk. 1, underrettede Hauptzollamt Feldkirch (herefter »Hauptzollamt«) den ansatte om importafgiftsbeløbet vedrørende de varer, der var indført på ikke forskriftsmæssigt måde, nemlig 770 684 ATS (hvoraf 83 770 ATS var told og 686 914 ATS importomsætningsafgift).

- 11 Ved klageafgørelse truffet af Finanzlandesdirektion den 27. april 2000, som har opnået retskraft, blev det som følge heraf fastslået, at der i forbindelse med den ikke forskriftsmæssige indførsel af disse varer i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a), var opstået en toldskyld over for føreren af den størrelse, som Hauptzollamt havde fastslået.

- 12 Ved afgørelse af 27. februar 1997, truffet i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a), og § 79, stk. 2, i ZollR-DG, underrettede Hauptzollamt ligeledes Spedition Ulustrans om det afgiftsbeløb, der påhvilede selskabet som meddebitor for det afgiftsbeløb, som påhvilede arbejdstageren.
- 13 Spedition Ulustrans indgav en klage over denne afgørelse. Klagen blev ved afgørelse af 11. december 1997 afvist som ubegrundet. Selskabet iværksatte derfor rekurs for det fjerde appelkammer under Finanzlandesdirektion, der ved afgørelse af 21. november også blev afvist. Finanzlandesdirektion fandt, at Hauptzollamt i første instans med føje i overensstemmelse med § 79, stk. 2, i ZollR-DG havde rettet toldkravet mod ikke blot føreren af køretøjet, men også mod Spedition Ulustrans som solidarisk meddebitor, der i egenskab af arbejdsgiver skulle drage omsorg for, at føreren, som var arbejdstager, ved sin handlemåde opfyldte de særlige krav, som er forbundet med international varetransport.
- 14 Spedition Ulustrans har derfor anlagt sag ved Verwaltungsgerichtshof, hvorunder selskabet bl.a. har gjort gældende, at det, for så vidt som det ikke havde medvirket til førerens fejlagtige handlemåde, ikke lovligt kan anses for debitor for afgifterne.
- 15 Den forelæggende ret har fremført to rækker bemærkninger.
- 16 Den forelæggende ret har for det første bemærket, at den nuværende teori ikke er enig om indholdet af begrebet debitor. Retten har anført, at § 79, stk. 2, i ZollR-DG ifølge visse forfattere er uforenelig med toldkodeksens artikel 202, stk. 3, andet led, idet bestemmelsen udvider begrebet debitor til at omfatte enhver arbejdsgiver eller mandant for en arbejdstager eller mandatar, som har tilsidesat toldbestemmelserne,

uden at tage hensyn til de subjektive betingelser, der er opregnet i toldkodeksens artikel 202, stk. 3, andet led. Den forelæggende ret har tilføjet, at begrebet debitor ifølge andre forfattere, i tilfælde af indførsel på ikke forskriftsmæssig måde af en vare, afhænger af definitionen af »den person, der på ikke forskriftsmæssig måde har ført den pågældende vare ind i Fællesskabets toldområde«, jf. kodeksens artikel 202, stk. 3, første led. Denne person er altid, i det mindste indirekte, den virksomhed, i hvis retlige varetægt den transporterede vare befinder sig, hvorimod føreren blot er den faktiske rådighedshaver. Efter denne anden opfattelse er § 79, stk. 2, i ZollR-DG ikke uforenelig med toldkodeksens artikel 202, stk. 3, andet led, men blot overflødig i forhold til kodeksens artikel 202, stk. 3, første led.

- 17 Den forelæggende ret har for det andet bemærket, at Spedition Ulustrans har gjort gældende, at § 79, stk. 2, i ZollR-DG er en »hæftelsesregel«. Ifølge sagsøgeren i hovedsagen kan den nationale lovgiver fortsat frit udstede en sådan regel uden at være begrænset af fællesskabsretten.
- 18 Verwaltungsgerichtshof har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Udgør ordningen efter § 79, stk. 2, i ZollR-DG (hvorefter der opstår toldskyld for en arbejdsgiver eller mandant samtidig med, at der opstår toldskyld for arbejdstageren eller en anden mandatar for en virksomhed, fordi mandataren ved udførelsen af hverv for sin arbejdsgiver eller mandant har foretaget en retsstridig handling i forbindelse med opfyldelsen af toldretlige forpligtelser) en efter toldkodeksens artikel 202, stk. 3, ulovlig udvidelse af begrebet debitor, som følgelig er i strid med fællesskabsretten?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indlæg for Domstolen

- 19 Finanzlandesdirektion har gjort gældende, at toldmyndighederne efter toldkodeksen kan anvende alle muligheder, som de »gældende bestemmelser« giver dem, herunder nationale bestemmelser, til at sikre opkrævningen af toldskyld. Toldkodeksens artikel 201 ff. er derfor blot en minimumsharmonisering af begrebet debitor og er ikke til hinder for, at medlemsstaterne vedtager andre bestemmelser, såsom § 79, stk. 2, i ZollR-DG, til opkrævning af toldskyld hos arbejdsgiveren. Denne paragraf finder kun anvendelse, hvis den ulovlige handling foretages i forbindelse med virksomhedens aktivitet, dvs. hvis arbejdstagerens eller mandatarens hensigt var at handle i virksomhedens interesse og ikke i egen personlig interesse.
- 20 Den østrigske regering har gjort gældende, at told i henhold til den fælles toldtarif, der udgør Fællesskabernes egne indtægter, i henhold til artikel 8, stk. 1, i Rådets afgørelse 2000/597/EF, Euratom af 29. september 2000 om ordningen for De Europæiske Fællesskabs egne indtægter opkræves af medlemsstaterne i henhold til deres nationale love og administrative bestemmelser, som i givet fald tilpasses fællesskabsforskrifternes krav. Fællesskabslovgiver har således ønsket at overlade medlemsstaterne en valgfrihed med hensyn til de midler, de finder mest effektive til at sikre opkrævningen af tolden.
- 21 § 79, stk. 2, i ZollR-DG falder ind under disse rammer. Ved at gøre de arbejdsgivere eller mandanter, der drager økonomisk fordel af deres ansattes eller mandatarers handlinger, til meddebitorer, sikrer bestemmelsen en mere effektiv opkrævning af toldskylden, end hvis det kun var de sidstnævnte, som er økonomisk svagere og ofte

insolvente, der var omfattet. § 79, stk. 2, i ZollR-DG overholder endvidere fuldt ud de almindelige retsprincipper, der er fælles for alle medlemsstaterne, navnlig proportionalitetsprincippet. Den indeholder således ikke en udvidelse af begrebet debitor, der er uforenelig med toldkodeksens artikel 202, stk. 3.

- 22 Ifølge Kommissionen er det en fravigelse af artikel 202, stk. 3, andet led, såfremt enhver handling foretaget af en ansat automatisk tilregnes arbejdsgiveren, uden at der tages hensyn til arbejdsgiverens faktiske »medvirken« i bestemmelsens forstand. Hvis § 79, stk. 2, i ZollR-DG af de nationale retsinstanser fortolkes således, at den fastsætter en uigendrivelig formodning for, at en ansats handlinger kan tilregnes arbejdsgiveren, må det fastslås, at den er uforenelig med toldkodeksens bestemmelser.

Domstolens bemærkninger

- 23 Det tilkommer ikke Domstolen under en sag i henhold til artikel 234 EF at udtale sig om nationale bestemmelsers forenelighed med fællesskabsretten. Domstolen har derimod kompetence til at forsyne den nationale Domstol med alle de fortolkningselementer fra fællesskabsretten, som kan sætte denne i stand til at træffe afgørelse om dette spørgsmål (dom af 17.12.1970, sag 30/70, Scheer, Sml. 1970, s. 275, org.ref.: Rec. s. 1197, præmis 4, af 6.6.1984, sag 97/83, Melkunie, Sml. s. 2367, præmis 7, og af 29.11.2001, sag C-17/00, De Coster, Sml. I, s. 9445, præmis 23).
- 24 Den forelæggende ret må derfor anses for at ønske oplyst af Domstolen, om toldkodeksens artikel 202, stk. 3, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en arbejdsgiver på grundlag af § 79, stk. 2, i ZollR-DG anses for meddebitor for sin arbejdstagers toldskyld, når arbejdstageren under udførelsen af hverv for sin arbejdsgiver har foretaget en retsstridig handling i forbindelse med opfyldelsen af toldretlige forpligtelser.

- 25 Det fremgår for det første af ordlyden af toldkodeksens artikel 202, stk. 3, at fællesskabslovgiver har villet give en bred definition af de personer, de kan anerkendes som debitorer for toldskylden i tilfælde af en ikke forskriftsmæssig indførsel af en importafgiftspligtig vare, uden dog automatisk at gøre arbejdstageren til meddebitor for sin arbejdstagers toldskyld.
- 26 Først omhandler toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led, den »person«, der har ført den pågældende vare ind i Fællesskabets toldområde, uden at det præciseres, om denne person er en fysisk person, såsom en virksomheds arbejdstager, eller en juridisk person, såsom det selskab, der står bag den ikke forskriftsmæssige indførsel af varerne. For så vidt denne bestemmelse under alle omstændigheder kan finde anvendelse på en arbejdstager, der foretager den fysiske indførsel, kan en arbejdsgiver derfor også anses for debitor for toldskylden, hvis vedkommende er en »person« i denne bestemmelses forstand, dvs. hvis arbejdsgiveren kan anses for ved sin adfærd at have givet anledning til den ikke forskriftsmæssige indførsel af varen.
- 27 Derefter omhandler artikel 202, stk. 3, andet led, i flertal de »personer«, der har »medvirket« til den ikke forskriftsmæssige indførsel af varer, dvs. dem, der på nogen måde har deltaget i indførslen, uden at det yderligere præciseres, om det drejer sig om fysiske eller juridiske personer. Det er imidlertid en forudsætning for at blive anset for debitor i denne bestemmelses forstand, at de pågældende personer, da de medvirkede til indførslen, »vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det foregik på ikke forskriftsmæssig måde«. En sådan betingelse hviler således på subjektive vurderingselementer, som i visse tilfælde kan udelukke, at en person anses for debitor.
- 28 Endelig foreskriver toldkodeksens artikel 202, stk. 3, tredje led, også, at personer, der — efter at varen er indført på ikke forskriftsmæssig måde, dvs. efter den transaktion, hvorved toldskylden opstod — har erhvervet eller opbevaret varen, og som på tidspunktet for erhvervelsen eller modtagelsen vidste eller med rimelighed burde have vidst, at varen var indført på ikke forskriftsmæssig måde, anses for debitorer, og

præciserer heller ikke her, om det drejer sig om fysiske eller juridiske personer. Udvidelsen af begrebet debitor er derfor i dette tilfælde, ligesom ved anvendelsen af kodeksens artikel 202, stk. 3, andet led, underlagt en subjektiv betingelse.

- 29 Det fremgår af gennemgangen af toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første, andet og tredje led, at fællesskabslovgiver har sondret mellem de tilfælde, der er omhandlet i første led, og de tilfælde, der er omhandlet i andet og tredje led. I de tilfælde, der er omhandlet i første led, kan arbejdsgiveren anses for selv at have indført varerne på ikke forskriftsmæssig måde og er derfor debitor for toldskylden alene eller solidarisk med sin arbejdstager. I de tilfælde, der er omhandlet i andet og tredje led, har arbejdsgiveren blot »medvirket« til den ikke forskriftsmæssige indførsel og kan kun anses for solidarisk debitor, hvis de subjektive betingelser er opfyldt.
- 30 Under disse omstændigheder kan arbejdsgiveren, når det fremgår, at den ikke forskriftsmæssige indførsel af varen ikke kan tilregnes ham, men skyldes en arbejdstager, være debitor for toldskylden, hvis han har medvirket til indførslen, hvilket bl.a. kan være tilfældet, hvis den ikke forskriftsmæssige indførsel er foretaget med arbejdsgiverens midler eller hans virksomheds personale, og desuden hvis han vidste eller med rimelighed burde have vidst, at indførslen foregik på ikke forskriftsmæssig måde.
- 31 Toldkodeksens artikel 202, stk. 3, tilsigter at definere begrebet debitor bredt i overensstemmelse med reglen om solidaritet mellem debitorer, der skal betale en og samme toldskyld, som fastsat i kodeksens artikel 213. Den gør imidlertid ikke automatisk en arbejdsgiver til meddebitor for den arbejdstagers toldskyld, der har indført en vare på ikke forskriftsmæssig måde.

- 32 Det fremgår for det andet af udviklingen af den fællesskabslovgivning, der finder anvendelse på området, at fællesskabslovgiver har ønsket at fastlægge, hvilke personer der er debitorer for toldskylden, på betingelser, der hver gang sikrer et højere harmoniseringsniveau.
- 33 Først blev der udstedt et direktiv, Rådets direktiv 79/623/EØF af 25. juni 1979 om harmonisering af de ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser om toldskyld (EFT L 179, s. 31). Det anførtes allerede i den anden sætning i femte betragtning til dette direktiv, at »det er [...] nødvendigt at fastsætte fælles regler for bestemmelse af det tidspunkt, hvor toldskylden opstår, for således at sikre en ensartet anvendelse af de gældende fællesskabsbestemmelser ved indførsel og udførsel«. Direktivet fastsatte imidlertid endnu ikke særlige regler vedrørende fastlæggelsen af, hvilken person der skal betale toldskylden. Direktivets artikel 1, stk. 2, litra a), bestemte alene, at der ved toldskyld forstås »en fysisk eller juridisk persons forpligtelse til at erlægge [importafgifter eller eksportafgifter]«.
- 34 Dette direktiv blev efterfølgende erstattet af forordninger, nemlig Rådets forordning (EØF) nr. 2144/87 af 13. juli 1987 om toldskyld (EFT L 201, s. 15) og Rådets forordning (EØF) nr. 1031/88 af 18. april 1988 om fastlæggelse af, hvilke personer der skal betale toldskyld (EFT L 102, s. 5).
- 35 Forordning nr. 2144/87 præciserer i den anden betragtning, at »da reglerne for toldskyldens opståen, fastsættelsen af dens størrelse, dens forfald til betaling samt dens ophør er af stor betydning, for at toldunionen kan fungere tilfredsstillende, bør det sikres bedst muligt, at de anvendes ensartet i Fællesskabet«, og at »det nuværende direktiv 79/623/EØF [med henblik herpå bør] affattes i form af en forordning« for derved at opnå »større retssikkerhed for den enkelte«.

- 36 Med hensyn til forordning nr. 1031/88 anføres det i femte betragtning, at »drejer det sig om toldskyld, der er opstået som følge af en vares ikke forskriftsmæssige indførsel på Fællesskabets toldområde [...], bør den person, der har foretaget den handling, hvorved toldskylden er opstået, samt enhver anden person, som efter de gældende bestemmelser i medlemsstaterne er medansvarlig for, at denne handling er foretaget, hæfte for betalingen heraf«. Artikel 3 i forordning nr. 1031/88 bestemmer således i det væsentlige, at toldskylden skal betales af den, der på ikke forskriftsmæssig måde har indført varen, og at de personer, der har medvirket til denne indførsel, dem, der har erhvervet eller opbevaret varen, og alle andre personer, som er medansvarlige for, at varen er blevet indført på ikke forskriftsmæssig måde, »efter de gældende bestemmelser i medlemsstaterne [hæfter] solidarisk«.
- 37 Toldkodeksens artikel 202, stk. 3, der har erstattet de ovennævnte bestemmelser i forordning nr. 2144/87 og nr. 1031/88, er endnu mere præcis end sidstnævnte retsfor skrifter. Bestemmelsen henviser ikke længere til »gældende bestemmelser i medlemsstaterne« og opstiller selv de grundlæggende betingelser for, at debitorbe grebet kan udvides til at omfatte personer, der har »medvirket« til at indføre varen på ikke forskriftsmæssig måde.
- 38 Ganske vist har alle disse ændringer af retsfor skrifterne ikke haft til formål og har heller ikke haft til følge, at medlemsstaterne fratages muligheden for at træffe foranstaltninger, der effektivt kan bidrage til gennemførelsen af toldbestemmelsernes formål, navnlig opkrævningen af toldskyld. Ændringerne har heller ikke hindret medlemsstaterne i, i givet, fald at fastsætte bestemmelser, der under overholdelse af disse formål og under iagttagelse af proportionalitetsprincippet præciserer betin gelserne for fællesskabsbestemmelserns anvendelse (jf. med hensyn til en national bestemmelse, hvorefter toldskylden forhøjes i tilfælde af overtrædelse af fælles skabstoldbestemmelserne, dom af 16.10.2003, sag C-91/02, Hannl + Hofslatter, Sml. I, s. 12077, præmis 18-20).

39 Det fremgår imidlertid klart af gennemgangen af de ovennævnte retsfor skrifter, at fællesskabslovgiver siden ikrafttrædelsen af toldkodeksen har villet fastsætte udtømmende betingelser for fastlæggelse af, hvilke personer der er debitorer for toldskylden.

40 Bestemmelserne i en national lov — der i strid med de subjektive betingelser, der er fastsat i toldkodeksens artikel 202, stk. 3, andet og tredje led, automatisk udvider rækkevidden af debitorbegrebet til at omfatte en arbejdstagers arbejdsgiver, uden at det er godtgjort, at arbejdsgiveren har medvirket til indførslen af varerne, og særligt at han vidste eller med rimelighed burde have vidst, at indførslen foregik på ikke forskriftsmæssig måde — er i strid med denne af fællesskabslovgiver klart tilkendegivne hensigt samt med ordlyden af og selve formålet med toldkodeksens artikel 202, stk. 3, således som de er gengivet i denne dom.

41 Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, om § 79, stk. 2, i ZollR-DG indebærer en sådan automatisk udvidelse af begrebet debitor for toldskylden. Ved denne vurdering påhviler det den forelæggende ret at fortolke bestemmelsen i videst muligt omfang i lyset af ordlyden af og formålet med toldkodeksens artikel 202, stk. 3. Der skal ved denne vurdering bl.a. tages hensyn til følgende forhold.

42 For det første er § 79, stk. 2, i ZollR-DG uforenelig med toldkodeksens artikel 202, stk. 3, hvis bestemmelsen fortolkes således, at den fastsætter en uigendrivelig formodning for, at arbejdsgiveren er meddebitor for sin arbejdstagers skyld. Det forholder sig på samme måde, selv om artiklen kun finder anvendelse i tilfælde, hvor arbejdstageren handler under udførelsen af hverv for sin arbejdsgiver. Det kan således ikke udelukkes, at arbejdsgiveren i sådanne situationer ikke har givet anledning til den ikke forskriftsmæssige indførsel af varen, og at han derfor vil kunne gøre gældende, at han ikke vidste eller ikke med rimelighed burde have vidst, at indførslen foregik på ikke forskriftsmæssig måde.

- 43 Selv om det ganske vist i almindelighed er hensigtsmæssigt at inddrive toldskylden hos arbejdsgiveren, og det i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 239 er muligt for ham at få godtgørelse eller fritagelse for toldafgift, gør disse betragtninger det dernæst ikke muligt at fastslå, at udvidelsen af begrebet debitor for toldskylden til at omfatte arbejdsgiveren under alle omstændigheder er forholdsmæssig med de forfulgte mål. Toldkodeksens artikel 202, stk. 3, gør det således muligt for arbejdsgiveren under visse betingelser at undgå at være debitor for toldskylden, hvorimod debtors mulighed for fritagelse for eller godtgørelse af afgiften først indtræder efterfølgende på grundlag af andre betingelser (jf. om mulighederne for afgiftsfritagelse i »særlige situationer«, hvor den afgiftspligtige ikke har begået nogen fejl, dom af 7.9.1999, sag C-61/98, De Haan, Sml. I, s. 5003).
- 44 Endelig ville § 79, stk. 2, i ZollR-DG ikke være mere i overensstemmelse med toldkodeksen, selv om den blev anset for at præcisere betingelserne for anvendelse af toldkodeksens artikel 202, stk. 3, første led. En sådan fortolkning, der i vid udstrækning anser arbejdsgiveren for at være »den person, der på ikke forskriftsmæssig måde har ført den pågældende vare ind i Fællesskabets område«, i første ledes forstand, vil tømme kodeksens artikel 202, stk. 3, andet led, for dets indhold og giver ikke arbejdsgiveren mulighed for undgå toldskylden, selv om han ikke har medvirket til indførslen og ikke havde kendskab til den.
- 45 Det følger af alt det ovenfor anførte, at toldkodeksens artikel 202, stk. 3, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for nationale retsfor skrifter som § 79, stk. 2, i ZollR-DG, der i tilfælde af ikke forskriftsmæssig indførsel af en importafgiftspligtig vare i Fællesskabets toldområde gør arbejdsgiveren til meddebitor for den arbejdstagers toldskyld, der har indført varen i forbindelse med udførelsen af hverv for sin arbejdsgiver, såfremt det efter disse retsfor skrifter er et krav, at arbejdsgiveren har medvirket til indførslen af varerne og vidste eller med rimelighed burde have vidst, at indførslen foregik på ikke forskriftsmæssig måde.

Sagens omkostninger

- 46 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 202, stk. 3, i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for nationale retsforskrifter som § 79, stk. 2, i Zollrechts-Durchführungsgesetz (gennemførelseslov vedrørende toldret), der i tilfælde af ikke forskriftsmæssig indførsel af en importafgiftspligtig vare i Fællesskabets toldområde gør arbejdsgiveren til meddebitor for den arbejdstagers toldskyld, der har indført varen i forbindelse med udførelsen af hverv for sin arbejdsgiver, såfremt det efter disse retsforskrifter er et krav, at arbejdsgiveren har medvirket til indførslen af varerne og vidste eller med rimelighed burde have vidst, at indførslen foregik på ikke forskriftsmæssig måde.

Underskrifter