

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)  
23 päivänä syyskuuta 2004\*

Asiassa C-414/02,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä,

jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on esittänyt 6.11.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.11.2002, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Spedition Ulustrans, Uluslararasi Nakliyat ve. Tic. A. S. Istanbul**

vastaan

**Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,**

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans, sekä tuomarit C. Gulmann, J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari), R. Schintgen ja F. Macken,

julkisasiamies: A. Tizzano,  
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, edustajanaan F. Brenneis,

— Itävallan hallitus, asiamiehenään H. Dossi,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään J.-C. Schieferer,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.5.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 202 artiklan 3 kohdan tulkintaa.
  
- 2 Tämä kysymys on esitetty Spedition Ulustrans, Uluslararası Nakliyat ve Tic. A. S. Istanbul -nimisen yhtiön (jäljempänä Spedition Ulustrans) ja Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Ylä-Itävallan veroviranomainen, jäljempänä Finanzlandesdirektion) välisessä riita-asiassa, joka koskee sellaisen tullivelan maksamista, joka on syntynyt, kun tavaroita on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle.

**Asiaa koskevat oikeussäännöt**

*Yhteisön säännöstö*

- 3 Tullikoodeksin 201 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

- a) tuontitullien alainen tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen;

taikka

I - 8646

- b) tällainen tavara asetetaan osittain tuontitullittomaan väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn.

,

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona kyseinen tulli-ilmoitus vastaanotetaan.

3. Velallisena on tavaranhaltija. Välillisessä edustuksessa velallisena on myös henkilö, jonka puolesta tulli-ilmoitus tehdään.

Jos jotakin 1 kohdassa tarkoitettua menettelyä koskeva tulli-ilmoitus tehdään sellaisten tietojen perusteella, että kaikkia tai joitakin lain mukaan kannettavia tulleja ei saada kannetuiksi, myös niitä henkilöitä, jotka ovat toimittaneet ilmoituksen laatimiseksi tarvittut tiedot ja jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää näiden tietojen olleen virheellisiä, voidaan pitää velallisina voimassa olevien kansallisten säännösten mukaisesti.”

4 Tullikoodeksin 202 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tuontitullivelka syntyy, kun:

- a) tuontitullien alainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle;

taikka

- b) tällainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti vapaa-alueelta tai vapaavarastosta muualle tälle alueelle.

Tässä artiklassa tarkoitetaan säännösten vastaisella tuonnilla 38–41 artiklan ja 177 artiklan toisen luetelmakohdan vastaista tuontia.

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona säännösten vastainen tuonti tapahtuu.

3. Velallisina ovat:

- säännösten vastaiseen tuontiin syyllistynyt henkilö,
  
- säännösten vastaiseen tuontiin osallistuneet henkilöt, jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää tuonnin olleen säännösten vastaista,
  
- sekä kyseistä tavaraa hankkineet tai hallussaan pitäneet henkilöt, jotka tavaran hankkiessaan tai vastaanottaessaan ovat tienneet taikka joiden olisi tällöin kohtuudella pitänyt tietää tavaran olleen säännösten vastaisesti tuotua.”

5 Tullikoodeksin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

— tuontitullien alainen tavara siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta.

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona tavara siirretään pois tullivalvonnasta.

3. Velallisina ovat:

— henkilö, joka on siirtänyt tavaran pois tullivalvonnasta,

— henkilöt, jotka ovat osallistuneet siirtoon ja jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää, että tavara on siirretty pois tullivalvonnasta,

— tavaraa hankkineet tai hallussaan pitäneet henkilöt, jotka tavaran hankkiessaan tai vastaanottaessaan ovat tienneet taikka joiden olisi tällöin kohtuudella pitänyt tietää tavaran olleen siirretty pois tullivalvonnasta,

sekä

— tarvittaessa henkilö, jonka on täytettävä velvollisuudet, jotka johtuvat tavarán väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu.”

6 Tullikoodeksin 213 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos yhtä tullivelkaa kohti on useita velallisia, näiden on maksettava tullivelka yhteisvastuullisesti.”

7 Tullikoodeksin 221 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tullien määrä on aiheellisella tavalla annettava velalliselle tiedoksi heti, kun se on kirjattu tileihin.”

#### *Kansallinen lainsäädäntö*

8 Zollrechts-Durfführungsgesetzin (yhteisön tullioikeuden täytäntöönpanosta annettu laki, BGBl. 1994/659; jäljempänä ZollR-DG) 79 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tullivelka, joka syntyy työntekijälle tai muulle yrittäjän toimeksiannon ottaneelle, kun tämä työn- tai toimeksiantajansa tehtäviä hoitaessaan menettelee säännösten

vastaisesti tullioikeudellisten velvollisuuksien noudattamisen osalta, syntyy samalla myös kyseiselle työn- tai toimeksiantajalle, mikäli tämä ei jo ole tullut jonkin toisen säännöksen perusteella samassa asiassa tullivelalliseksi.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

- 9 Spedition Ulustransin työntekijä kuljetti 5.12.1996 yhteisön tullialueelle neljä tekstiilimateriaalien puolauslaitetta. Hän tuli Sveitsistä ja ylitti rajan Höchstin (Itävalta) rajatullitoimipaikassa pääasian kantajan nimiin rekisteröidyllä rekka-autolla ilmoittamatta kuljettamiaan tavaroita tullissa siten, kuin siitä on säädetty.
- 10 Hauptzollamt Feldkirch (Feldkirchin tullikamari, jäljempänä Hauptzollamt) ilmoitti tullikoodeksin 221 artiklan 1 kohdan nojalla 11.12.1996 tekemällään päätöksellä tälle työntekijälle, että säännösten vastaisesti tuoduille tavaroille määrättiin 770 684 ATS:n suuruinen tuontitulli (josta 83 770 ATS oli tullia ja 686 914 ATS arvonlisäveroa tuonnista).
- 11 Finanzlandesdirektion totesi 27.4.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saanut lainvoiman, että tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla näiden tavaroiden säännösten vastainen maahantuonti oli saanut aikaan niiden kuljettajalle tullivelan, joka vastasi määrältään Hauptzollamtin määräämää tullia.



- 12 Hauptzollamt ilmoitti myös tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentin nojalla 27.2.1997 tekemällään päätöksellä Spedition Ulustransille niiden tullien määrän, jotka sen oli maksettava, koska se oli yhteisvastuussa sen työntekijältä vaadituista tulleista.
- 13 Spedition Ulustrans valitti tästä päätöksestä. Valitus hylättiin perusteettomana 11.9.1997 tehdyllä päätöksellä. Tämän jälkeen se valitti asiasta Finanzlandesdirektionin neljänteen valitusjaostoon, joka hylkäsi valituksen 21.11.2000 tekemällään päätöksellä. Finanzlandesdirektion katsoi, että Hauptzollamt oli toiminut asianmukaisesti osoittaessaan ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentin nojalla tullimääräyksen sekä kuljettajalle että Spedition Ulustransille, jolla oli yhteisvastuullisen velallisen asema ja jonka oli työnantajana valvottava, että sen palkkaaman kuljettajan toiminta oli tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskevien erityisten sääntöjen mukaista.
- 14 Spedition Ulustrans saattoi tämän jälkeen asian Verwaltungsgerichtshofin käsiteltäväksi ja väitti muun muassa, että koska se ei ollut osallistunut kuljettajan virheelliseen toimintaan, sen ei voitu laillisesti katsoa olevan vastuussa näistä tulleista.
- 15 Kansallinen tuomioistuin on esittänyt kahdentyyppisiä huomioita.
- 16 Se toteaa ensinnäkin, että tämänhetkisessä oikeuskirjallisuudessa ei ole päästy yksimielisyyteen velallisen käsitteestä. Se täsmentää, että tiettyjen kirjoittajien mukaan ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentti, jossa laajennetaan velallisen käsite koskemaan kaikkia tullisäännöksiä rikkoneen työntekijän tai toimeksisaajan työnantajia tai toimeksiantajia, ottamatta huomioon tullikoodeksin 202 artiklan

3 kohdan toisessa luettelamakohdassa lueteltuja subjektiivisia edellytyksiä, on ristiriidassa tämän viimeksi mainitun säännöksen kanssa. Kansallinen tuomioistuin toteaa lisäksi, että toisten kirjoittajien mukaan tapauksessa, jossa tavaroita on tuotu säännösten vastaisesti, velallisen käsite riippuu siitä, miten tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä luettelamakohdassa tarkoitettu ”säännösten vastaiseen tuontiin syyllistynyt henkilö” määritellään. Tällainen henkilö on aina ainakin välillisesti yrittäjä, koska tämä on kuljetettujen tavaroiden oikeudellinen haltija, kun taas kuljettaja on vain niiden tilapäinen haltija. Tämän toisen näkemyksen mukaan ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentti ei ole ristiriidassa tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan toisen luettelamakohdan kanssa, vaan yksinkertaisesti tarpeeton suhteessa tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäiseen luettelakohtaan.

17 Toiseksi kansallinen tuomioistuin täsmentää, että Spedition Ulustrans väittää, että ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentti on ”vastuuta koskeva säännös”. Pääasian kantajan mukaan kansallisella lainsäätäjällä on vapaus antaa tällainen säännös, yhteisön oikeuden rajoittamatta tätä vapautta.

18 Näissä olosuhteissa Verwaltungsgerichtshof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

”Laajennetaanko [ZollR-DG:n] 79 §:n 2 momentilla (jonka mukaan tilanteessa, jossa yrittäjän palveluksessa olevalle tai muulle toimeksisaajalle syntyy tullivelka tämän menetellessä työn- tai toimeksiantajansa tehtäviä hoitaessaan tullioikeudellisia velvollisuuksia koskevien säännösten vastaisesti, tullivelka syntyy samalla myös työn- tai toimeksiantajalle) tullivelallisen käsitettä tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohtaan nähden luvattomalla ja siten yhteisön oikeuden kanssa ristiriitaisella tavalla?”

## Ennakkoratkaisukysymys

### *Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset*

- 19 Finanzlandesdirektionin mukaan tullikoodeksissa valtuutetaan tulliviranomaiset käyttämään kaikkia mahdollisia ”voimassa olevissa säännöksissä” säädettyjä keinoja, mukaan luettuna kansalliset lainsäädäntötoimet, tullivelan perimisen varmistamiseksi. Sen mukaan tullikoodeksin 201 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa vain harmonisoidaan vähimmäistasolla velallisen käsite, eikä siinä estetä jäsenvaltioita antamasta muita, ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentin kaltaisia lainsäädäntötoimia velan perimiseksi työnantajalta. Tätä säännöstä sovelletaan vain, kun lainvastainen toiminta on liittynyt yrittäjän toimintaan, eli jos työntekijän tai toimeksisaajan tarkoituksena oli toimia yrittäjän edun mukaisesti, mutta ei oman etunsa mukaisesti.
- 20 Itävallan hallitus korostaa, että Euroopan yhteisöjen omien varojen järjestelmästä 29 päivänä syyskuuta 2000 tehdyn neuvoston päätöksen 2000/597/EY, Euratom (EYVL L 253, s. 42) 8 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on perittävä yhteisön tullitariffin mukaiset velat, jotka ovat yhteisöjen omia varoja, kansallisten lakiansa, asetustensa ja hallinnollisten määräystensä mukaisesti, jotka tarvittaessa on mukautettava yhteisön sääntelemien edellytysten mukaisesti. Sen mukaan yhteisön lainsäätäjä on näin ollen halunnut jättää jäsenvaltioiden valittavaksi ne keinot, joiden ne katsovat olevan tehokkaimpia tullivelkojen perimiseksi.
- 21 Sen mukaan ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentti on tällainen toimi. Tässä säännöksessä, jossa säädetään, että työnantajat tai toimeksiantajat, jotka saavat taloudellista etua työntekijöidensä tai toimeksisaajiensa toimista, ovat yhteisvastuullisia velallisia, mahdollistetaan se, että tullivelan periminen varmistetaan tehokkaammin kuin jos viimeksi mainitut, jotka ovat taloudellisesti heikossa asemassa ja usein maksuky-

vyttömiä, olisivat yksin vastuussa. Lisäksi ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentissa kunnioitetaan täysin kaikille jäsenvaltioille yhteisiä oikeusperiaatteita, muun muassa suhteellisuusperiaatetta. Siinä ei näin ollen laajenneta velallisen käsitettä tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan vastaisesti.

- 22 Komission mukaan on 202 artiklan 3 kohdan toisen luetelmakohdan vastaista säätää, että työnantaja on automaattisesti vastuussa kaikesta työntekijän toiminnasta, ottamatta huomioon tässä viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettua työnantajan todellista "osallistumista". Jos kansalliset tuomioistuimet tulkitisivat tätä säännöstä siten, että siinä perustetaan ehdoton oletama, jonka mukaan työnantaja on aina vastuussa työntekijän toiminnasta, ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentin olisi katsottava olevan ristiriidassa tullikoodeksin säännösten kanssa.

#### *Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus*

- 23 Yhteisöjen tuomioistuimella ei ole EY 234 artiklaan perustuvassa ennakkoratkaisumenettelyssä toimivaltaa lausua kansallisen lain säännösten yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa. Se on kuitenkin toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joista voi olla kansalliselle tuomioistuimelle apua tämän arvioidessa kyseistä yhteensopivuutta käsiteltäväkseen saatetussa asiassa (ks. asia 30/70, Scheer, tuomio 17.12.1970, Kok. 1970, s. 1197, 4 kohta; asia 97/83, Melkunie, tuomio 6.6.1984, Kok. 1984, s. 2367, 7 kohta ja asia C-17/00, De Coster, tuomio 29.11.2001, Kok. 2001, s. I-9445, 23 kohta).
- 24 Tämän osalta on todettava, että kansallinen tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, onko tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että on sen vastaista, että työnantajan katsotaan ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentin nojalla olevan yhteisvastuussa työntekijänsä tullivelasta, kun viimeksi mainittu on työnantajansa hänelle antamia tehtäviä hoitaessaan toiminut säännösten vastaisesti tullioikeudellisten velvollisuuksien noudattamisen osalta.

- 25 Ensinnäkin on todettava, että tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdasta käy ilmi, että yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena on ollut määritellä laajasti ne henkilöt, joiden voidaan katsoa olevan vastuussa tullivelasta silloin, kun tuontitullien alainen tavara on tuotu säännösten vastaisesti, ilman että työnantajan katsottaisiin kuitenkaan olevan automaattisesti yhteisvastuullinen velallinen työntekijänsä tullivelasta.
- 26 Ensinnäkin tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäinen luettelukohta koskee ”henkilöä”, joka tuo tavarana, ilman että siinä täsmennettäisiin, onko kyseessä luonnollinen henkilö, esimerkiksi yrityksen työntekijä, vai oikeushenkilö, kuten tavaroiden säännösten vastaisen tuonnin taustalla oleva yritys. Lisäksi, jos tätä säännöstä voidaan joka tapauksessa soveltaa työntekijään, joka toteuttaa maahantuonnin fyysisesti, myös työnantajan voidaan katsoa olevan kyseisestä tullivelasta vastuussa, jos tämä on kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”henkilö”, eli jos voidaan katsoa, että tavarana säännösten vastainen maahantuonti on ollut seurausta tämän toiminnasta.
- 27 Tämän jälkeen on todettava, että tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan toinen luettelukohta koskee monikossa ”henkilöitä”, mutta siinä ei täsmennetä tarkemmin, ovatko kyseessä luonnolliset henkilöt vai oikeushenkilöt, jotka ovat ”osallistuneet” tavaroiden säännösten vastaiseen tuontiin, eli jotka ovat jollakin tavalla ottaneet osaa tähän maahantuontiin. Tähän säännökseen sisältyvän velallisen käsitteen edellytyksenä on kuitenkin, että kyseiset henkilöt ovat osallistuneet kyseiseen tuontiin ja että he ”ovat tienneet” taikka heidän ”olisi kohtuudella pitänyt tietää tavarana olleen säännösten vastaisesti tuotua”. Tämä edellytys perustuu siis subjektiivisiin arviointiperusteisiin, joiden perusteella voidaan tietyissä tapauksissa sulkea pois velalliseksi luokittelu.
- 28 Lopuksi on todettava, että myös tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan kolmannessa luettelukohtassa velallisiksi määritellään henkilöt, joiden osalta ei myöskään täsmennetä, ovatko kyseessä luonnolliset vai oikeushenkilöt, jotka tavarana säännösten vastaisen tuonnin eli tullivelan taustalla olevan toimen jälkeen tavarana hankkiessaan tai vastaanottaessaan ovat tienneet taikka joiden olisi kohtuudella

pitänyt tietää tavaralla olleen säännösten vastaisesti tuotua. Velallisen käsitteen laajentamisen edellytyksenä on näin ollen tässä tapauksessa samoin kuin tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettujen tapauksien osalta subjektiivisen edellytyksen täyttyminen.

29 Tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen, toisen ja kolmannen luetelmakohdan tarkastelusta käy ilmi, että yhteisön lainsäätäjä on tehnyt eron niiden tapauksien, joissa on kyse ensimmäisessä luetelmakohdassa, ja niiden tapauksien välillä, joista on kyse toisessa ja kolmannessa luetelmakohdassa. Ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettujen tapauksien osalta työnantajan voidaan katsoa itse toteuttaneen tavaroiden säännösten vastaisesti tapahtuneen tuonnin, jolloin hän on tullivelan velallinen yksin tai yhteisvastuullisesti työntekijänsä kanssa. Toisessa ja kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa työnantaja on vain "osallistunut" tuontiin, ja tämän voidaan katsoa olevan yhteisvastuullinen velallinen vain, mikäli subjektiiviset edellytykset täyttyvät.

30 Näissä olosuhteissa on todettava, että jos käy ilmi, että tavaralla olleen säännösten vastainen tuonti ei johdu työnantajasta, vaan sen on toteuttanut työntekijä, työnantaja voi olla tullivelan osalta velallisena, jos tämä on osallistunut kyseiseen tuontiin; näin voi olla erityisesti silloin, kun säännösten vastainen tuonti on toteutettu työnantajan yrityksen ajoneuvolla tai sen henkilöstön toimesta, ja toisaalta, jos työnantaja tiesi tai tämän olisi kohtuudella pitänyt tietää, että kyseinen tuontitoimi oli säännösten vastainen.

31 Tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdassa pyritään määrittämään laajasti velallisen käsite tullikoodeksin 213 artiklassa johdonmukaisesti ilmaistun sen säännön kanssa, jonka mukaan velalliset ovat yhteisvastuussa samasta tullivelasta. Siinä ei kuitenkaan säädetä, että työnantaja olisi automaattisesti yhteisvastuussa tavaralla olleen säännösten vastaisesti tuoneen työntekijän tullivelasta.

- 32 Toiseksi asiaan soveltuvien yhteisön säännösten kehityksestä käy ilmi, että yhteisön lainsäätäjän pyrkimyksenä on ollut määrittää tullivelan velalliset sellaisin edellytyksin, että voidaan taata yhä korkeampi yhdenmukaistamisen taso.
- 33 Ensin annettiin tullivelkaa koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhdenmukaistamisesta 25 päivänä kesäkuuta 1979 annettu neuvoston direktiivi 79/623/ETY (EYVL L 179, s. 31). Jo tämän direktiivin viidennen perustelukappaleen toisessa virkkeessä todettiin, että on tarpeen vahvistaa yhteiset säännöt sen määrittämiseksi, milloin tullivelka syntyy, jotta voidaan taata voimassa olevien yhteisön säännösten yhdenmukainen soveltaminen tuontiin ja vientiin. Kyseisessä direktiivissä ei kuitenkaan vielä annettu erityisiä sääntöjä tullivelan maksusta vastuussa olevan henkilön määrittämiseksi. Direktiivin 1 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädettiin vain, että tullivelalla tarkoitetaan: luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön velvollisuutta maksaa tuonti- tai vientitullit.
- 34 Tämä direktiivi korvattiin myöhemmin tullivelasta 13 päivänä heinäkuuta 1987 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2144/87 (EYVL L 201, s. 15) ja tullivelan maksusta velvollisten henkilöiden määrittämisestä 18 päivänä huhtikuuta 1988 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 1031/88 (EYVL L 102, s. 5).
- 35 Asetuksen N:o 2144/87 toisessa perustelukappaleessa täsmennettiin, että tullivelan syntymistä, sen määrän määrittämistä, sitä koskevan saatavan syntymistä ja päättymistä koskevat säännöt ovat niin tärkeitä tulliliiton toiminnan kannalta, että niiden yhdenmukainen soveltaminen yhteisössä on taattava parhaalla mahdollisella tavalla, ja että tätä tarkoitusta varten direktiivin 79/623/ETY tämänhetkiset säännökset on korvattava asetuksella, jolla voidaan saavuttaa suurempi oikeusvarmuus oikeussubjekteille.

- 36 Asetuksen N:o 1031/88 viidennessä perustelukappaleessa todettiin, että kun kyseessä on tullivelka, joka on syntynyt siksi, että tavara on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle — — on säädettävä, että tämän velan maksamisesta ovat vastuussa se, joka on toteuttanut tullivelan syntymisen taustalla olevan toimen, samoin kuin kaikki muut henkilöt, jotka jäsenvaltioissa voimassa olevan lainsäädännön mukaan ovat vastuussa tästä toimesta. Asetuksen N:o 1031/88 3 artiklassa säädettiin näin ollen pääsääntöisesti, että tullivelan maksamisesta silloin, kun tavara on tuotu säännösten vastaisesti, olivat vastuussa tavarankuljettanut henkilö sekä "yhteisvastuullisesti, jäsenvaltioissa voimassa olevan lainsäädännön mukaan" henkilöt, jotka ovat osallistuneet kyseiseen tuontiin tai jotka ovat hankkineet tavarankuljettajan tai pitäneet sitä hallussaan, sekä kaikki muut henkilöt, jotka ovat tällaisen maahan-tuonnin perusteella velasta vastuussa.
- 37 Tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohta, jolla korvattiin asetusten N:o 2144/87 ja N:o 1031/88 edellä mainitut säännökset, on vielä viimeksi mainittuja säännöksiä tarkempi. Siinä ei enää viitata "jäsenvaltioiden voimassa olevaan lainsäädäntöön" vaan asetetaan aineellisia edellytyksiä, joiden on täytyttävä, jotta velalliseksi voidaan katsoa henkilöt, jotka "osallistuvat" tavarankuljettajan säännösten vastaiseen tuontiin.
- 38 Näiden säännösmuutosten tavoitteena tai vaikutuksena ei tietenkään ole ollut, että jäsenvaltioilta olisi poistunut mahdollisuus toteuttaa toimia, joilla voidaan tehokkaasti edistää tullisäännösten tavoitteiden, erityisesti tullivelan perimisen, toteuttamista. Ne eivät ole estäneet jäsenvaltioita vahvistamasta tarvittaessa sääntöjä, joissa täsmennetään näitä tavoitteita ja suhteellisuusperiaatetta noudattaen yhteisön säännösten soveltamista koskevat edellytykset (sellaisen kansallisen säännöksen osalta, jossa korotetaan tulleja, jos yhteisön tullisäännöksiä on rikottu, ks. asia C-91/02, Hannl + Hofstetter, tuomio 16.10.2003, Kok. 2003, s. I-12077, 18–20 kohta).



- 39 Edellä mainittujen säännösten tarkastelusta käy kuitenkin selvästi ilmi, että yhteisön lainsäätäjä on tullikoodeksin voimaantulosta lukien pyrkinyt vahvistamaan tyhjentävästi tullivelan velallisina olevien henkilöiden määrittämistä koskevat edellytykset.
- 40 Tämän yhteisön lainsäätäjän selvästi ilmaiseman pyrkimyksen, samoin kuin tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan sanamuodon ja tavoitteen, sellaisina kuin ne on selostettu tässä tuomioissa, kanssa olisivat ristiriidassa sellaiset kansallisen lain säännökset, joissa kyseisen 3 kohdan toisessa ja kolmannessa luetelmakohdassa lueteltujen subjektiivisten edellytysten vastaisesti säädettäisiin, että työnantaja on automaattisesti vastuussa työntekijänsä velasta, ilman että olisi osoitettu, että työnantaja on osallistunut tavaroiden tuontiin, ja erityisesti on tiennyt tai tämän olisi kohtuudella pitänyt tietää, että tavara on tuotu säännösten vastaisesti.
- 41 Kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida, laajennetaanko ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentissa tullivelan velallisen käsitettä tällä tavalla automaattisesti. Tätä arviota tehdessään kyseisen kansallisen tuomioistuimen on tulkittava kyseistä säännöstä niin pitkälle kuin mahdollista tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan sanamuodon ja tavoitteen valossa. Arvioinnissa on otettava huomioon muun muassa seuraavat seikat.
- 42 Ensinnäkin jos ZollR-DG:n 79 §:n 2 momenttia tulkittaisiin siten, että siinä perustetaan ehdoton oletama, jonka mukaan työnantaja on yhteisvastuussa työntekijänsä velasta, kyseinen säännös olisi ristiriidassa tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan kanssa. Näin olisi myös, vaikka kyseistä säännöstä sovellettaisiin vain tapauksiin, joissa työntekijä toteuttaa työnantajansa hänelle antamia tehtäviä. Ei nimittäin voida sulkea pois mahdollisuutta, että tällaisissa tapauksissa työnantaja ei ole tavarantoimittajan säännösten vastaisen tuonnin taustalla ja että työnantaja voi näin ollen vedota siihen, ettei se tiennyt tai ettei sen kohtuudella pitänyt tietää, että tavara tuotiin säännösten vastaisesti.

- 43 Tämän jälkeen on todettava, että vaikka yleensä onkin asianmukaista periä tullivelka työnantajalta, jonka on tullikoodeksin 239 artiklan nojalla mahdollista saada tulli palautetuksi tai peruutetuksi, näiden seikkojen perusteella ei voida päätellä, että tullivelkaa koskevan vastuun laajentaminen työnantajaan olisi kaikissa tapauksissa oikeassa suhteessa pyrittyihin tavoitteisiin nähden. Tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan mukaan työnantajan on mahdollista tietyin edellytyksin vapautua tullivelan velallisen asemasta, kun taas mahdollisuus saada tulli palautetuksi tai peruutetuksi on olemassa vasta jälkikäteen, muiden edellytysten perusteella (mahdollisuudesta saada tulli peruutetuksi "erityistilanteessa", kun velallinen ei ole syylistynyt mihinkään virheeseen, ks. asia C-61/98, De Haan, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-5003).
- 44 Lopuksi on todettava, että mikäli katsottaisiin, että ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentti on säännös, jossa täsmennetään tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luettelukohdan soveltamisen edellytykset, kyseinen säännös ei silti olisi yhteenso-piva tullikoodeksin kanssa. Tällainen tulkinta, jonka mukaan työnantaja on yleensä ensimmäisessä luettelukohdassa tarkoitettu "säännösten vastaiseen tuontiin syy-listynyt henkilö", tekisi tyhjäksi tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan toisen luettelukohdan, eikä työnantajalla olisi mahdollisuutta vapautua tullivelasta, vaikkei se olisikaan osallistunut tuontiin tai ollut siitä tietoinen.
- 45 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella on todettava, että tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, ettei ZollR-DG:n 79 §:n 2 momentin kaltainen kansallinen säännös, jossa säädetään, että tapauksessa, jossa tuontitullien alainen tavara on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle, työnantaja on yhteisvastuussa sellaisen työntekijänsä tullivelasta, joka on tuonut tavaran työn-antajansa antamia tehtäviä hoitaessaan, ole sen kanssa ristiriidassa, mikäli kyseisessä säännöksessä edellytetään, että työnantaja on osallistunut tavaroiden tuontiin ja on tiennyt tai sen olisi kohtuudella pitänyt tietää, että tuonti oli säännösten vastaista.

## Oikeudenkäyntikulut

- 46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 202 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, ettei Zollrechts-Durführungsgesetzin (yhteisön tullioikeuden täytäntöönpanosta annettu laki) 79 §:n 2 momentin kaltainen kansallinen säännös, jossa säädetään, että tapauksessa, jossa tuontitullien alainen tavara on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle, työnantaja on yhteisvastuussa sellaisen työntekijänsä tullivelasta, joka on tuonut tavaran työnantajansa antamia tehtäviä hoitaessaan, ole sen kanssa ristiriidassa, mikäli kyseisessä säännöksessä edellytetään, että työnantaja on osallistunut tavaroiden tuontiin ja on tiennyt tai sen olisi kohtuudella pitänyt tietää, että tuonti oli säännösten vastaista.**

Allekirjoitukset