

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)  
den 23 september 2004\*

I mål C-414/02,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG,

som framställts av Verwaltungsgerichtshof (Österrike), genom beslut av den 6 november 2002, som inkom till domstolen den 19 november 2002, i målet mellan

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

och

**Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,**

\* Rättegångsspråk: tyska.

I - 8644

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna C Gulmann, J.-P. Puissochet (referent), R. Schintgen och F. Macken,

generaladvokat: A. Tizzano,  
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgivits av:

- Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, genom F. Brenneis, i egenskap av ombud,
- Republiken Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom J.-C. Schiefferer, i egenskap av ombud,

och efter att den 6 maj 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Denna begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 202.3 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) (nedan kallad tullkodexen).
  
- 2 Begäran om förhandsavgörande har framställts inom ramen för en tvist mellan Spedition Ulustrans, Uluslararasi Nakliyat ve. Tic. A.S. Istanbul (nedan kallat Spedition Ulustrans) och Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (finansdirektion för Oberösterreich, nedan kallad Finanzlandesdirektion) angående betalning av en tullskuld som uppkommit till följd av att varor olagligen införts till gemenskapens tullområde.

### Tillämpliga bestämmelser

*De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

- 3 I artikel 201 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer när

a) tullpliktiga varor övergår till fri omsättning, eller

b) tullpliktiga varor hänförs till förfarandet för temporär import med partiell befrielse från importtullar.

2. En tullskuld uppkommer vid den tidpunkt då tulldeklarationen tas emot.

3. Gälldenären utgörs av deklaranten. Vid indirekt ombudskap skall den person för vars räkning tulldeklarationen görs också vara gälldenär.

Om en tulldeklaration för ett av de förfaranden som anges i punkt 1 upprättats på grundval av upplysningar som leder till att de lagenliga tullarna helt eller delvis inte uppbärs, kan de personer som har lämnat de för upprättandet av deklarationen behövliga upplysningarna och som visste eller rimligen borde ha vetat att dessa upplysningar var felaktiga, också anses vara gälldenärer enligt gällande nationella bestämmelser.”

4 I artikel 202 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer genom

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

- b) olaglig införsel av tullpliktiga varor som finns i en frizon eller ett frilager till en annan del av tullområdet.

I denna artikel avses med olaglig införsel all införsel som strider mot artiklarna 38–41 och artikel 177 andra strecksatsen.

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna olagligen införs.

3. Följande personer skall vara tullskyldiga:

- Den som olagligen förde in varorna.
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- Var och en som medverkat till 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.”

5 I artikel 203 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer genom

— olagligt undandragande från tullövervakning av importtullpliktiga varor.

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna undandras från tullövervakning.

3. Följande personer skall vara gäldenärer:

— Den som undandrog varorna från tullövervakning.

— Var och en som medverkat till detta undandragande och som var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att varorna undandrogs från tullövervakning.

— Var och en som förvärvat eller tagit hand om varorna i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att de undandragits från tullövervakning.

— Då så är tillämpligt, den person som skall uppfylla de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av varorna eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänfödda till.”

6 I artikel 213 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Om flera personer är gäldenärer i fråga om en och samma tullskuld skall de solidariskt ansvara för denna skuld.”

7 I artikel 221.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Gäldenären skall på lämpligt sätt underrättas om tullbeloppet så snart detta bokförts.”

### *Den nationella lagstiftningen*

8 I 79 § andra stycket i Zollrechts-Durchführungsgesetz (tillämpningslag för tullrätten) (BGBl. 1994/659) (nedan kallad ZollR-DG) föreskrivs följande:

”Om en tullskuld uppkommer för en arbetstagare eller varje annan uppdragstagare hos en näringsidkare som vid utförande av uppgifter som denne anförtrotts av

arbetsgivaren eller uppdragsgivaren har agerat rättsstridigt vid fullgörandet av tullrättsliga skyldigheter, uppkommer samtidigt en tullskuld för arbetsgivaren eller uppdragsgivaren, om denne inte redan är tullskyldig i samma ärende enligt en annan bestämmelse.”

### **Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

- 9 Den 5 december 1996 införde en anställd vid Spedition Ulustrans som förare av en i bolagets firma registrerad lastbil från Schweiz till gemenskapens tullområde fyra maskiner för upprullning av textilier. Införandet skedde vid tullen i Höchst (Österrike) medelst ett långtradarfordon som var registrerat i Spedition Ulustrans namn, utan att de transporterade varorna visades upp för tullmyndigheterna såsom föreskrivs i de relevanta bestämmelserna för de transporterade varorna.
- 10 Genom beslut av den 11 december 1996 underrättade Hauptzollamt Feldkirch (huvudtullkontoret i Feldkirch) (nedan kallat Hauptzollamt) enligt artikel 221.1 i tullkodexen den anställde om beloppet av den importtull som de olagligen importerade varorna belagts med, närmare bestämt 770 684 ATS (varav 83 770 ATS avsåg tull och 686 914 ATS avsåg omsättningsskatt vid import).
- 11 Genom lagakraftvunnet beslut av den 27 april 2000 fastställde Finanzlandesdirektion att det genom den olagliga importen av dessa varor enligt artikel 202.1 a i tullkodexen uppkommit en tullskuld för föraren. Denna tullskuld uppgick till ett belopp som var lika stort som det som fastställts av Hauptzollamt.



- 12 Genom beslut av den 27 februari 1997 enligt artikel 202.1 a i tullkodexen jämförd med 79 § andra stycket ZollR-DG underrättade Hauptzollamt även Spedition Ulustrans om den tullskuld som uppkommit för bolaget i dess egenskap av medgäldenär för samma tullskuld som bolagets anställda var skyldig.
  
- 13 Spedition Ulustrans väckte talan mot detta beslut. Talan ogillades den 11 september 1997. Bolaget överklagade då till fjärde avdelningen vid Finanzlandesdirektion. Detta överklagande ogillades den 21 november 2000. Finanzlandesdirektion ansåg att Hauptzollamt i första instans hade gjort rätt då den i enlighet med 79 § andra stycket ZollR-DG skickat betalningskrav inte bara till föraren utan även till Spedition Ulustrans i dess egenskap av solidariskt ansvarig medgäldenär, då bolaget såsom arbetsgivare är skyldigt att se till att den anställda förarens agerande uppfyller de särskilda krav som uppställs rörande internationell godstransport.
  
- 14 Spedition Ulustrans överklagade till Verwaltungsgerichtshof och gjorde därvid särskilt gällande att det inte lagligen kunde anses vara tullskyldigt beträffande tullskulden eftersom bolaget inte hade deltagit i förarens ansvargrundande handlingar.
  
- 15 Den nationella domstolen har framfört två slags anmärkningar.
  
- 16 För det första har den nationella domstolen uppgett att det i doktrinen råder delade uppfattningar om hur begreppet tullskyldig skall tolkas. Enligt vissa författare är 79 § andra stycket ZollR-DG oförenlig med artikel 202.3 andra strecksatsen i tullkodexen då begreppet tullskyldig genom 79 § i betydande omfattning utvidgas till att även omfatta alla arbetstagare och uppdragstagare som åsidosätter tullbestämmelserna,

utan att de subjektiva rekvisiten i artikel 202.3 andra strecksatsen beaktas. Den nationella domstolen har tillagt att andra författare inom doktrinen anser att begreppet tullskyldig, då en vara olagligen införs, beror på definitionen av begreppet "[d]en som olagligen förde in varorna", i den mening som avses i artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen. Denna person är alltid, åtminstone indirekt, näringsidkaren, eftersom det är näringsidkaren som har den juridiska besittningen över de transporterade varorna medan föraren endast är besittningsbiträde. Enligt denna andra uppfattning är 79 § andra stycket ZollR-DG inte oförenlig med artikel 202.3 andra strecksatsen i tullkodexen, utan endast överflödig i förhållande till artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen.

- 17 För det andra har den nationella domstolen angett att Spedition Ulustrans gjort gällande att 79 § andra stycket ZollR-DG är en "ansvarsregel". Enligt sökanden i målet vid den nationella domstolen får den nationella lagstiftningen innehålla en sådan ansvarsregel utan att det därvid uppställs några begränsningar i gemenskapsrätten.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Verwaltungsgerichtshof att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Innebär det förhållandet att det uppkommer en tullskuld för en arbetstagare eller varje annan uppdragstagare hos en näringsidkare på grund av att denne inom ramen för uppgifter som han utför för sin arbetsgivares eller uppdragstagares räkning har agerat rättsstridigt vid fullgörandet av tullrättsliga skyldigheter att det samtidigt enligt 79 § andra stycket [ZollR-DG] uppkommer en tullskuld också för arbetsgivaren eller uppdragsgivaren, och är i så fall denna utvidgning av begreppet tullskyldig otillåten enligt artikel 202.3 i tullkodexen och därmed oförenlig med gemenskapsrätten?"

## Bedömningen av tolkningsfrågan

### *Yttranden som har inkommit till domstolen*

- 19 Enligt Finanzlandesdirektion ger tullkodexen tullmyndigheterna behörighet att använda samtliga möjligheter som de ges genom "gällande bestämmelser", inklusive nationella lagstiftningsåtgärder, för att säkerställa uppbörd av tullskulden. Genom artikel 201 och följande artiklar i tullkodexen genomförs således endast en minimiharmonisering av begreppet tullskyldig, och de utgör inte något hinder mot att medlemsstaterna antar andra bestämmelser, såsom 79 § andra stycket ZollR-DG, för att se till att skulden uppbärs hos arbetsgivaren. Denna bestämmelse är endast tillämplig om det rättsstridiga agerandet vidtagits inom ramen för näringsidkarens verksamhet, det vill säga om arbetstagaren eller uppdragstagaren hade för avsikt att agera i näringsidkarens och inte i sitt eget intresse.
- 20 Den österrikiska regeringen har betonat att enligt artikel 8.1 rådets beslut 2000/597/EG av den 29 september 2000 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EGT L 253, s. 42) skall tullar enligt gemensamma tulltaxan, som utgör gemenskapernas egna medel, uppbäras av medlemsstaterna enligt deras respektive nationella lagar och andra författningar, vilka vid behov skall anpassas för att uppfylla gemenskapsbestämmelsernas krav. Gemenskapslagstiftaren ville därför låta medlemsstaterna välja det sätt som de anser vara mest effektivt för att uppbära tullavgifter.
- 21 79 § andra stycket ZollR-DG omfattas av detta resonemang. Genom att låta arbetsgivare och uppdragsgivare, som får ekonomisk vinning av de åtgärder som vidtas av deras arbetstagare eller uppdragstagare, bli medgäldenärer, blir det genom denna bestämmelse möjligt att på ett mer effektivt sätt säkerställa uppbörden av tullskulden än om det endast är arbetstagarna och uppdragstagarna, som i

ekonomiskt hänseende är svagare och ofta insolventa, som är gäldenärer. För övrigt står 79 § andra stycket ZollR-DG till fullo i överensstämmelse med de allmänna rättsprinciper som är gemensamma för samtliga medlemsstater, bland andra proportionalitetsprincipen. Nämnade bestämmelse innebär således inte att begreppet tullskyldig utvidgas på ett sätt som inte står i överensstämmelse med artikel 202.3 i tullkodexen.

- 22 Kommissionen anser att samtliga fall då en arbetsgivare automatiskt blir ansvarig för sin arbetstagares agerande utan att det därvid beaktas huruvida arbetsgivaren faktiskt "medverkat" i den mening som avses i artikel 202.3 andra strecksatsen utgör en avvikelse från nämnda bestämmelse. För det fall bestämmelsen tolkas av de nationella domstolarna på så sätt att den innebär en icke motbevisbar presumtion på att arbetsgivaren är ansvarig för arbetstagarens agerande, skall 79 § andra stycket ZollR-DG förklaras oförenlig med bestämmelserna i tullkodexen.

#### *Domstolens svar*

- 23 Domstolen är, i ett förfarande enligt artikel 234 EG, inte behörig att avgöra om en nationell bestämmelse är förenlig med gemenskapsrätten. Domstolen är dock behörig att tillhandahålla alla sådana uppgifter om gemenskapsrättens tolkning som gör det möjligt för den nationella domstolen att pröva denna fråga (dom av den 17 december 1970 i mål 30/70, Scheer, REG 1970, s. 1197, punkt 4, av den 6 juni 1984 i mål 97/83, Melkunie, REG 1984, s. 2367, punkt 7, och av den 29 november 2001 i mål C-17/00, De Coster, REG 2001, s. I-9445, punkt 23).
- 24 Mot denna bakgrund skall den nationella domstolen anses ha frågat domstolen huruvida artikel 202.3 i tullkodexen skall tolkas så, att denna bestämmelse utgör hinder mot att en arbetsgivare enligt 79 § andra stycket ZollR-DG anses vara medgäldenär för en tullskuld som uppkommit för dennes arbetstagare, då arbetstagaren, vid utförande av uppgifter som denne anförtrotts av arbetsgivaren, har agerat rättsstridigt vid fullgörandet av tullrättsliga skyldigheter.

- 25 För det första framgår det av ordalydelsen av artikel 202.3 i tullkodexen att gemenslagsstiftaren haft för avsikt att ge en vid definition av de personer som kan anses vara tullskyldiga då en tullpliktig vara olagligen införts, utan att arbetsgivaren för den sakens skull automatiskt blir medgäldenär för arbetstagarens tullskuld.
- 26 Artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen avser "den" som olagligen förde in varan. Det anges därvid inte huruvida denna person är en fysisk person, såsom arbetstagaren i ett företag, eller en juridisk person, såsom det bolag som ligger bakom den olagliga införseln av varorna. Om denna bestämmelse under alla omständigheter kan tillämpas på en arbetstagare som i materiellt hänseende för in varorna, kan även en arbetsgivare anses vara tullskyldig, om denne arbetsgivare kan vara "den" i den mening som avses i bestämmelsen, det vill säga om arbetsgivaren genom sitt agerande kan anses ligga bakom den olagliga införseln av varan.
- 27 Vidare avser artikel 202.3 andra strecksatsen "var och en", utan att det därvid närmare anges om det är fråga om fysiska eller juridiska personer, som "medverkat" till den olagliga införseln av varorna, det vill säga de som på något sätt medverkat till att varorna förts in. Ett villkor för att någon skall anses vara tullskyldig i den mening som avses i bestämmelsen är dock att denne medverkat till införseln och därvid varit "medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att denna införsel var olaglig". Ett sådant villkor grundas således på subjektiva bedömningskriterier, som i vissa fall skall leda till att personen inte anses vara tullskyldig.
- 28 Även artikel 202.3 tredje strecksatsen i tullkodexen avser slutligen huruvida personer, utan att någon precisering ges huruvida det rör sig om fysiska eller juridiska personer, som efter den olagliga införseln av varan, det vill säga efter den transaktion som gett upphov till tullskulden, förvärvat eller tagit hand om varan i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna var medvetna om eller

rimligen borde ha varit medvetna om att införseln var olaglig skall anses vara tullskyldiga. I detta fall, liksom vid tillämpningen av artikel 202.3 andra strecksatsen i tullkodexen, uppställs ett subjektivt villkor för att begreppet tullskyldig skall kunna utvidgas.

29 Av artikel 202.3 första, andra och tredje strecksatserna i tullkodexen följer att gemenslagslagstiftaren gjort en åtskillnad mellan de fall som avses å ena sidan i första strecksatsen och å andra sidan i andra och tredje strecksatserna. I det fall som avses i första strecksatsen kan arbetsgivaren anses själv ha fört in varorna på ett olagligt sätt och därigenom blivit tullskyldig, antingen själv eller solidariskt med sin arbetstagare. I de fall som avses i andra och tredje strecksatserna har arbetsgivaren endast "medverkat" till den olagliga införseln och kan endast anses vara solidariskt ansvarig tullskyldig om subjektiva villkor är uppfyllda.

30 När det visats att det inte var arbetsgivaren utan i stället arbetstagaren som olagligen förde in varan, kan arbetsgivaren vara tullskyldig om han medverkat till den olagliga införseln, vilket kan vara fallet bland annat om den olagliga införseln genomförts med medel eller personal från arbetsgivarens företag, och om han var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att denna införsel var olaglig.

31 Genom artikel 202.3 i tullkodexen ges en vid definition av begreppet tullskyldig, som är samstämmig med bestämmelsen i artikel 213 i tullkodexen om att gäldenärer är solidariskt ansvariga i fråga om en och samma tullskuld. Genom artikel 213 i tullkodexen blir arbetsgivaren dock inte automatiskt medgäldenär för den tullskuld som uppkommit för den arbetstagare som olagligen fört in varan.

- 32 För det andra framgår det av utvecklingen av tillämpliga gemenskapsbestämmelser på området att gemenskapslagstiftaren velat definiera vem som är tullskyldig på sätt som varje gång säkerställer en högre harmoniseringsgrad.
- 33 Först antogs ett direktiv, nämligen rådets direktiv 79/623/EEG av den 25 juni 1979 om harmonisering av lagar och andra föreskrifter om tullskuld (EGT L 179, s. 31). Redan i andra meningen i femte skälet i direktivet angavs följande: "Det är nödvändigt att anta gemensamma bestämmelser för att ange när en tullskuld uppkommer för att säkerställa en enhetlig tillämpning av gällande gemenskapsbestämmelser om import och exporttullar." I direktivet angavs emellertid ännu inte några särskilda bestämmelser om vem som var betalningsansvarig för tullskulden. Dessutom angavs i artikel 1.2 a att med tullskuld avsågs följande: "en fysisk eller juridisk persons skyldighet att betala beloppet för [import- eller export]tullar".
- 34 Detta direktiv ersattes senare av förordningar, närmare bestämt rådets förordning (EEG) nr 2144/87 av den 13 juli 1987 om tullskuld (EGT L 201, s. 15) och rådets förordning (EEG) nr 1031/88 av den 18 april 1988 om fastställelse av vilka personer som är skyldiga att betala en tullskuld (EGT L 102, s. 5).
- 35 I andra skälet i förordning nr 2144/87 angavs att "bestämmelser om uppkomsten av tullskulden, om fastställelse av tullskuldens belopp och om dess indivisibilitet och extinktion är av så pass stor betydelse för tullunionens störningsfria tillämpning att det är viktigt att på bästa sätt säkerställa att dessa bestämmelser tillämpas på ett enhetligt sätt inom gemenskapen" och att "för detta ändamål skall nuvarande bestämmelser i direktiv 79/623/EEG ersättas av en förordning", så att det blir möjligt att uppnå "en större rättssäkerhet för enskilda".

- 36 Vad beträffar förordning nr 1031/88 föreskrevs i femte skälet att "om det är fråga om en tullskuld som uppkommit till följd av att en vara olagligen införts till gemenskapens tullområde ... är det lämpligt att föreskriva att tullskulden skall betalas av den som vidtagit den åtgärd genom vilken tullskulden uppkommit och av var och en vars betalningsskyldighet aktualiserats med anledning av införseln i enlighet med gällande bestämmelser i medlemsstaterna". I artikel 3 i förordning nr 1031/88 föreskrevs således i huvudsak att de som är skyldiga att betala tullskulden till följd av olaglig införsel av varan var den som infört varan och "solidariskt i enlighet med gällande bestämmelser i medlemsstaterna" de som medverkat till den olagliga införseln, de som förvärvat eller tagit hand om varan och var och en vars betalningsskyldighet aktualiserats med anledning av en dylik införsel.
- 37 Artikel 202.3 i tullkodexen, som ersatte ovannämnda bestämmelser i förordningarna nr 2144/87 och 1031/88, är än mer detaljerad än nämnda bestämmelser. Det görs inte längre någon hänvisning till "gällande bestämmelser i medlemsstaterna", och i artikeln uppställs de rekvisit som skall vara uppfyllda för att även de som "medverkat" till den olagliga införseln av varan skall kunna anses vara tullskyldiga.
- 38 Det är visserligen riktigt att dessa ändrade bestämmelser varken har syftat till eller inneburit att medlemsstaterna frångått möjligheten att vidta åtgärder för att på ett effektivt sätt bidra till att syftena med tullagstiftningen genomförs, bland annat uppbörd av tullskuld. De ändrade bestämmelserna har inte heller hindrat medlemsstaterna från att, i förekommande fall och med iakttagande av dessa syften och av proportionalitetsprincipen, anta bestämmelser om tillämpningsvillkor för gemenskapsbestämmelserna (se, angående en nationell bestämmelse genom vilken tullarna höjs om gemenskapens tullbestämmelser åsidosätts, dom av den 16 oktober 2003 i mål C-91/02, Hanni + Hofstetter, REG 2003, s. I-12077, punkterna 18–20).



- 39 Av ovannämnda bestämmelser framgår emellertid klart att gemenskapslagstiftaren alltsedan tullkodexen började gälla haft för avsikt att uttömmande fastställa rekvisiten för när personer skall vara tullskyldiga.
- 40 Bestämmelser i en nationell lag om att även arbetsgivaren automatiskt anses vara tullskyldig tillsammans med dennes arbetstagare, utan beaktande av de subjektiva rekvisit som anges i andra och tredje skälen i artikel 202.3 i tullkodexen och utan att det visats att arbetsgivaren medverkat till införseln av varorna och att denne därvid var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att denna införsel var olaglig, står i strid med gemenskapslagstiftarens tydliga syften och med såväl ordalydelsen av som själva syftet med artikel 202.3 i tullkodexen.
- 41 Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida 79 § andra stycket ZollR-DG utgör en sådan automatisk utvidgning av begreppet tullskyldig. Vid denna bedömning skall den nationella domstolen tolka bestämmelsen i så stor utsträckning som möjligt mot bakgrund av ordalydelsen i och syftet med artikel 202.3 i tullkodexen. Särskilt följande omständigheter skall beaktas vid denna bedömning.
- 42 Först och främst skulle 79 § andra stycket ZollR-DG stå i strid med artikel 202.3 i tullkodexen om nämnda 79 § andra stycket tolkades på så sätt att det däri föreskrevs en icke motbevisbar presumtion för att arbetsgivaren är medgäldenär för sin arbetstagares tullskuld. Detta skulle gälla även om nämnda bestämmelse endast var tillämplig på fall då arbetstagaren utför uppgifter som denne anförtrotts av arbetsgivaren. Det kan nämligen i sådana fall inte uteslutas att arbetsgivaren inte ligger bakom den olagliga införseln av varan och att denne således kan göra gällande att han inte var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att införseln var olaglig.

- 43 Även om det är riktigt att det i allmänhet är lämpligt att tullskulden uppbärs hos arbetstagaren och att denne i enlighet med artikel 239 i tullkodexen kan få tullen återbetald eller eftergiven, innebär inte detta att det i samtliga fall är proportionerligt med de eftersträlvade målen att även arbetsgivaren anses vara tullskyldig. Enligt artikel 202.3 i tullkodexen är det nämligen möjligt för arbetsgivaren att under vissa villkor undgå att kvalificeras som tullskyldig, medan möjligheten för den betalningsskyldige att få eftergift eller återbetalning uppkommer först i efterhand på grundval av andra villkor (se, angående möjligheterna att få eftergift av tullar vid "särskilda situationer" i avsaknad av vållande från den betalningsskyldiges sida, dom av den 7 september 1999 i mål C-61/98, De Haan, REG 1999, s. I-5003).
- 44 Inte heller om 79 § andra stycket ZollR-DG skulle bedömas vara en bestämmelse om tillämpningsvillkor för artikel 202.3 första strecksatsen i tullkodexen skulle bestämmelsen kunna stå i överensstämmelse med tullkodexen. En sådan tolkning skulle, genom att i stor utsträckning erkänna att arbetsgivaren är "[d]en som olagligen förde in varorna", i den mening som avses i artikel 202.3 första strecksatsen, innebära att artikel 202.3 andra strecksatsen i tullkodexen förlorade sitt ändamål. Vidare skulle en sådan tolkning innebära att arbetsgivaren inte hade någon möjlighet att undgå tullskulden, trots att han inte hade medverkat till den olagliga införseln och inte varit medveten om den.
- 45 Mot bakgrund av ovanstående finner domstolen att artikel 202.3 i tullkodexen skall tolkas på följande sätt. Artikel 202.3 i tullkodexen utgör inte hinder mot en nationell bestämmelse som 79 § andra stycket ZollR-DG, enligt vilken arbetsgivaren, vid olaglig införsel till gemenskapens tullområde av en importtullpliktig vara, blir medgäldenär för den tullskuld som uppkommit för den arbetstagare som fört in varan vid utförande av uppgifter som denne anförtrots av arbetsgivaren. Förutsättningar för detta är att det i de nationella bestämmelserna uppställs krav på att arbetstagaren medverkat till införseln av varorna och därvid varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att införseln var olaglig.

## Rättegångskostnader

- 46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (andra avdelningen) följande dom:

**Artikel 202.3 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen utgör inte hinder mot en nationell bestämmelse som 79 § andra stycket i Zollrechts-Durchführungsgesetz (tillämpningslag för tullrätten), enligt vilken arbetsgivaren, vid olaglig införsel till gemenskapens tullområde av en importtullpliktig vara, blir medgäldenär för den tullskuld som uppkommit för den arbetstagare som fört in varan vid utförande av uppgifter som denne anförtrotts av arbetsgivaren. Förutsättningar för detta är att det i de nationella bestämmelserna uppställs krav på att arbetstagaren medverkat till införseln av varorna och därvid varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att införseln var olaglig.**

Underskrifter