JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NILS WAHL
26 päivänä lokakuuta 2016[1]

Asia C-679/15

Ultra-Brag AG
vastaan
Hauptzollamt Lörrach

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin verotuomioistuin, Saksa))

Yhteisön tullikoodeksi — 202 artiklan 3 kohta — 212 a artikla — Säännösten vastaisen tavaroiden tuonnin seurauksena syntynyt tullivelka — Velallisen käsite — Oikeushenkilön työntekijä, joka on vastuussa säännösten vastaisesta tavaroiden tuonnista — Työntekijän toiminnan ja tietämyksen lukeminen työnantajan syyksi

1. Missä määrin työnantaja on vastuussa tullivelasta, joka on syntynyt sen yhden työntekijän meneteltyä tulliin liittyvien velvollisuuksien vastaisesti tehtäviään hoitaessaan? Tämä on kysymys, joka unionin tuomioistuinta on pyydetty ratkaisemaan tässä ennakkoratkaisumenettelyssä.

2. Tämä Finanzgericht Baden-Württembergin (Baden-Württembergin verotuomioistuin) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee asetuksen (ETY) N:o 2913/92[2] 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä ja toisessa luetelmakohdassa määritellyn ilmaisun ”velallinen” asianmukaista tulkintaa ja tarkemmin sanottuna perusteita, joiden nojalla oikeushenkilön katsotaan olevan vastuussa työntekijöidensä toiminnasta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuimelta samalla ohjeita siitä, sisältyykö tullikoodeksin 212 a artiklassa tarkoitettuun ”ilmeiseen huolimattomuuteen” työntekijän mahdollinen huolimattomuus.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

3. Tullikoodeksin 38 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Henkilön, joka tuo tavarat yhteisön tullialueelle, on viipymättä kuljetettava ne tulliviranomaisten tähän tarkoitukseen mahdollisesti osoittamaa reittiä ja näiden antamia ohjeita noudattaen:

a) tulliviranomaisten osoittamaan tullitoimipaikkaan taikka muuhun näiden osoittamaan tai hyväksymään paikkaan; taikka

– –”

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna ja sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä eli toukokuussa 2010 (jäljempänä tullikoodeksi).

4. Tullikoodeksin 40 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavarat, jotka saapuvat yhteisön tullialueelle, esittää tullille henkilö, joka toi ne kyseiselle alueelle, tai tarvittaessa henkilö, joka vastaa tavaroiden kuljetuksesta tuonnin jälkeen, paitsi jos kyseessä on tavara, jota kuljetetaan kuljetusvälineessä, joka ainoastaan kulkee yhteisön tullialueen aluevesien tai ilmatilan kautta pysähtymättä yhteisön tullialueella. Tavarat esittävän henkilön on viitattava tavaroiden osalta aiemmin jätettyyn yleisilmoitukseen tai tulli-ilmoitukseen.”

5. Tullikoodeksin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisön tullialueelta viedyt ja sinne kolmen vuoden kuluessa palautetut ja vapaaseen liikkeeseen luovutetut yhteisötavarat on asianomaisen hakemuksesta vapautettava tuontitulleista

– –”

6. Tullikoodeksin 202 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

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

– –

Tässä artiklassa tarkoitetaan säännösten vastaisella tuonnilla 38–41 artiklan – – vastaista tuontia.

– –

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.”

7. Tullikoodeksin 212 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kun tullilainsäädännössä säädetään tavaran edullisesta tullikohtelusta sen luonteen tai tietyn käyttötarkoituksen perusteella, tullittomuudesta tai osittaisesta tai täydellisestä tuonti- tai vientitulleista vapauttamisesta 21, 82, 145 tai 184–187 artiklan nojalla, tätä edullista tullikohtelua, tullittomuutta tai vapauttamista sovelletaan myös niissä tapauksissa, joissa tullivelka syntyy 202–205, 210 tai 211 artiklan nojalla, jos tavaranhaltijan toiminnassa ei ole havaittavissa vilpillistä menettelyä eikä ilmeistä huolimattomuutta ja hän esittää todisteet siitä, että muut edullisen tullikohtelun, tullittomuuden tai tullista vapauttamisen soveltamista koskevat edellytykset ovat täyttyneet.”

II Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset

8. Pääasian kantajana oleva Ultra-Brag AG on Sveitsiin sijoittautunut logistiikkayritys, joka tarjoaa muun muassa kuljetuspalveluja Euroopan sisävesillä.

9. Ultra-Brag vei 25.5.2010 kaksi muuntajaa, joihin kumpaankin kuului kaksi kelaa, unionin tullialueelta Sveitsiin sisävesitse MS Aargau -nimisellä aluksella.

10. Samana päivänä Ultra-Brag sai tiedon, että yhdessä sen muista aluksista, jonka oli tarkoitus ottaa seuraavana päivänä klo 11.00 Ranskan Strasbourgissa kuljetettavaksi 301 tonnin painoinen turbiini ja viedä se Belgian Antwerpeniin, oli tekninen vika eikä se ollut siksi käytettävissä kyseiseen kuljetukseen. L, joka oli raskaan rahdin asiantuntija ja jonka kantaja oli palkannut vastaamaan suurasiakastoiminnasta (Key Account Manager), oli vastuussa kummastakin kuljetuksesta. Etsiessään korvaavaa alusta L harkitsi myös MS Aargaun, josta ei ollut vielä purettu toista muuntajaa ja siihen kuuluvia kahta kelaa, kuljettamista Strasbourgiin, jossa turbiini lastattaisiin alukseen. Jos L valitsisi tämän menettelytavan, sekä turbiini että muuntaja olisi sen jälkeen kuljetettava takaisin Sveitsiin, jossa muuntaja ja siihen kuuluvat kelat voitaisiin purkaa aluksesta. Tämän jälkeen MS Aargau kuljettaisi turbiinin Antwerpeniin.

11. L otti yhteyttä Sveitsin toimivaltaisiin viranomaisiin ja tiedusteli tällaisen tilapäisen kuljetuksen tullikohtelusta. Sveitsin viranomaiset totesivat, että tilapäinen vienti unionin tullialueelle ei aiheuta ongelmia heidän kannaltaan mutta että suunnitellusta kuljetuksesta on ilmoitettava Saksan toimivaltaisille tulliviranomaisille (tässä tapauksessa Zollamt Weil am Rhein-Schusterinselille eli Weil am Rhein-Schusterinselin tullitoimipaikalle).[3] L:n ollessa matkalla kyseiseen tullitoimipaikkaan hänen autoonsa tuli kuitenkin vika, jonka vuoksi ilmoitus Saksan tulliviranomaisille jäi tekemättä.

12. L ei onnistunut löytämään korvaavaa alusta, ja vielä samana iltana Weil am Rhein-Schusterinselin tullitoimipaikan aukioloajan jälkeen L antoi samoin Ultra-Bragin palveluksessa olevalle MS Aargaun päällikölle määräyksen lähteä muuntaja ja kelat alukseen lastattuina Strasbourgiin ja noutaa turbiini sieltä ehtiäkseen sovittuun lastausaikaan mennessä Strasbourgiin. Muuntajaa ja siihen kuuluvia keloja ei esitetty tulliviranomaisille aluksen ylittäessä Sveitsin ja Saksan välisen rajan.

13. Seuraavana päivänä eli 26.5.2010 L otti yhteyttä Saksan toimivaltaisiin tulliviranomaisiin ja ilmoitti niille muuntajan ja siihen kuuluvien kelojen jälleentuonnista.

14. MS Aargau palasi 27.5.2010 Reinin varrella olevaan Baselin (Sveitsi) satamaan purkamaan muuntajan ja siihen kuuluvat kaksi kelaa. Tällöin Saksan tulliviranomaiset huomasivat nämä aluksessa olevat tavarat tarkastuksen yhteydessä.

15. Pääasian vastaajana oleva Hauptzollamt Lörrach (Lörrachin päätullitoimipaikka, Saksa) katsoi 9.8.2010 päivätyssä tuontitullipäätöksessä Ultra-Bragin olevan yksin vastuussa 122 470,07 euron tullin maksamisesta muuntajan ja siihen kuuluvien kahden kelan osalta.

16. Ultra-Bragin tuontitullipäätöksestä tekemä oikaisuvaatimus jäi tuloksettomaksi, minkä jälkeen Ultra-Brag nosti siitä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja väitti, että tullimaksut oli kannettu lainvastaisesti, koska tullikoodeksin 212 a artiklan mukaisen vapautuksen edellytykset täyttyivät. Ultra-Brag katsoi, ettei se ollut toiminut ilmeisen huolimattomasti antaessaan kyseisten tavaroiden kuljetuksen järjestämisen työntekijänsä L:n tehtäväksi. Ultra-Bragin mukaan myöskään L:ää ei voitu syyttää ilmeisestä huolimattomuudesta.

3 — Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, Baselissa on kolmen valtion yhteinen tullitoimipaikka, jonka tarkoituksena on helpottaa Reinillä harjoitettavaa sisävesiliikennettä koskevia tulliselvitysmenettelyjä. Tämä toimipaikka ei kuitenkaan siirrä kansallisen tulliviranomaisen julkisen vallan käyttöä sisältäviä tehtäviä toisen valtion tulliviranomaiselle.

17. Koska Finanzgericht Baden-Württemberg ei ollut varma siitä, voidaanko työnantajaa pitää tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä tai toisessa luetelmakohdassa tarkoitettuna tullivelallisena ja sisältyykö tullikoodeksin 212 a artiklassa tarkoitettuun ”ilmeiseen huolimattomuuteen” työntekijän mahdollinen huolimattomuus, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat kolme ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Onko [tullikoodeksin] 202 artiklan 3 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa tulkittava siten, että oikeushenkilöstä tulee [tullikoodeksin] 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan tuojana tullivelallinen, jos säännösten vastainen tuonti on seurausta oikeushenkilön erään työntekijän, joka ei ole sen lakisääteinen edustaja, toimivaltansa rajoissa toteuttamista toimista?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi,

onko [tullikoodeksin] 202 artiklan 3 kohdan toista luetelmakohtaa tulkittava siten, että

a) oikeushenkilö osallistuu säännösten vastaiseen tuontiin (myös silloin), jos yksi sen työntekijöistä, joka ei ole sen lakisääteinen edustaja, on toimivaltuuksiaan käyttäessään osallistunut tähän tuontiin ja

b) säännösten vastaiseen tuontiin osallistuneiden oikeushenkilöiden tapauksessa lähtökohdaksi on subjektiivisen tunnusmerkin ’jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää’ osalta otettava oikeushenkilön palveluksessa asian tehtäväkseen saanut luonnollinen henkilö, vaikka kyse ei ole oikeushenkilön lakisääteisestä edustajasta?

3) Jos ensimmäiseen tai toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi,

onko tullikoodeksin 212 a artiklaa tulkittava siten, että arvioitaessa sitä, onko asianomaisen henkilön toiminnassa havaittavissa vilpillistä menettelyä tai ilmeistä huolimattomuutta, oikeushenkilöiden tapauksessa lähtökohdaksi on otettava yksinomaan oikeushenkilön tai sen elinten toiminta vai onko oikeushenkilön syyksi luettava sen palveluksessa työskentelevän ja osana tehtäviään asian hoitaakseen saaneen luonnollisen henkilön toiminta?”

18. Komissio on esittänyt kirjallisia huomautuksia. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 76 artiklan 2 kohdan nojalla suullista käsittelyä ei ole järjestetty.

III Arviointi

A *Alustavat huomautukset tullivelan syntymisestä*

19. Tuontitullivelka syntyy tavallisesti ”tulliselvityksen” yhteydessä tai – kuten asia ilmaistaan tullikoodeksin 201 artiklan 1 kohdan a alakohdassa – silloin, kun tuontitullien alainen tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen. Tullikoodeksin 201 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaan velan syntyminen on kytköksissä kyseisen tulli-ilmoituksen vastaanottamiseen, ja velallisena pidetään tavaranhaltijaa [4] ja välillisen edustuksen [5] tapauksessa henkilöä, jonka puolesta tulli-ilmoitus tehdään.

4 — ”Tavaranhaltija” on määritelty tullikoodeksin 4 artiklan 18 alakohdassa, ja sillä tarkoitetaan henkilöä, joka tekee tulli-ilmoituksen omissa nimissään tai jonka nimissä tulli-ilmoitus tehdään.

5 — ”Välillinen edustus” on määritelty tullikoodeksin 5 artiklan 2 kohdassa, ja sillä viitataan edustajaan, joka toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun.

20. Silloin kun tullimenettelyä koskevia sääntöjä ei noudateta, tullivelan syntyminen on sitä vastoin kytköksissä tulliin liittyvien velvollisuuksien laiminlyöntiin, ja siitä säädetään tullikoodeksin 202–205 artiklassa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa muuntaja ja kaksi kelaa tuotiin unionin tullialueelle, mutta niitä ei koskaan kuljetettu tai esitetty toimivaltaisille tulliviranomaisille – tässä tapauksessa Weil am Rhein-Schusterinselin tullitoimipaikalle –, kuten tullikoodeksin 38 ja 40 artiklassa edellytetään. Näin ollen tuontitullivelka syntyi tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti silloin, kun tavarat ”tuodaan säännösten vastaisesti” unionin tullialueelle.

21. Kun tullien alaiset tavarat tuodaan säännösten vastaisesti unionin tullialueelle, tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa luetelmakohdassa luetellaan kolme mahdollista tullivelallisten luokkaa:[6] i) säännösten vastaiseen tuontiin syyllistynyt henkilö, ii) säännösten vastaiseen tuontiin osallistuneet henkilöt, jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää tuonnin olleen säännösten vastaista ja iii) 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.

22. Tietyllä tapaa voidaan sanoa, että tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan kolmessa luetelmakohdassa vahvistetaan järjestys, joka ilmaisee sellaisen henkilön osallisuuden asteen, joka on todettu velalliseksi tavaroiden säännösten vastaiseen unionin tullialueelle tuontiin osallistumisen takia. Ensimmäisessä luetelmakohdassa viitataan henkilöön, joka on syyllistynyt säännösten vastaiseen tuontiin ja jonka olisi siis tavallisesti pitänyt tehdä tulliselvitys ja täyttää tavaranhaltijan velvollisuudet, kun taas toisessa ja kolmannessa luetelmakohdassa viitataan henkilöihin, jotka eivät tullikoodeksin säännösten nojalla ole vastuussa tulliselvityksen tekemisestä mutta ovat siitä huolimatta osallisia joko ennen säännösten vastaista tuontia tai heti sen jälkeen.[7] Velallisten vastuu ensimmäisen luetelmakohdan mukaan on ankara, kun taas toisesta ja kolmannesta luetelmakohdasta käy ilmi subjektiivinen osatekijä siten, että velallisia tulee ainoastaan henkilöistä, jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää tuonnin olleen säännösten vastaista.

B *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää ensimmäisellä kysymyksellään täsmennystä siihen, milloin oikeushenkilöstä tulee tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla tullivelallinen eli säännösten vastaiseen unionin tullialueelle tuontiin syyllistynyt henkilö. Tarkemmin sanottuna ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, syntyykö tällainen vastuu silloin, kun yrityksen eräs työntekijä, joka ei ole sen lakisääteinen edustaja,[8] sai säännösten vastaisen tuonnin aikaan toimiessaan vastuualueellaan. Jäljempänä esitän, miksi tähän kysymykseen on lähtökohtaisesti vastattava myöntävästi.

24. Alustavana huomautuksena totean, että tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa viitataan ”henkilöön”, joka toi tavaran, täsmentämättä sitä, onko kyseessä luonnollinen henkilö vai oikeushenkilö. Tullikoodeksin 4 artiklan 1 alakohdasta kuitenkin seuraa, että ilmaus ”henkilö” käsittää sekä oikeushenkilöt että luonnolliset henkilöt. Lisäksi unionin tuomioistuin on vahvistanut, että työnantajasta voi tulla tullivelallinen ensimmäisen luetelmakohdan nojalla (joko yksin tai yhteisvastuullisesti työntekijänsä kanssa), jos voidaan katsoa, että ”tavaran säännösten

6 — Jos yhtä tullivelkaa kohti on useita velallisia, näiden on tullikoodeksin 213 artiklan mukaan maksettava tullivelka yhteisvastuullisesti.

7 — Julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotus Jestel (C-454/10, EU:C:2011:488, 36 kohta).

8 — Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa yrityksen elimiin (saksaksi ”Organe”).

vastainen tuonti on ollut seurausta [työnantajan] toiminnasta”[9] tai että työnantajan voidaan katsoa ”itse toteuttaneen tavaroiden säännösten vastaisesti tapahtuneen tuonnin”.[10] Tämän perusteella päättelen, että Ultra-Bragista, joka on oikeushenkilö, voi periaatteessa tulla velallinen tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla.[11]

25. Jäljelle jää kuitenkin kysymys siitä, millä edellytyksillä tällainen vastuu syntyy.

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, että oikeushenkilöstä voi tulla tullivelallinen tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla joko silloin, jos se kuljettaa tavaran itse (lakisääteisten edustajiensa toimesta) tai jos säännösten vastainen tuonti ”on työnantajan toiminnan välitön seuraus”. Koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Ultra-Bragin ei voida katsoa kuljettaneen tavaraa itse,[12] sen vastuu tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla riippuu siitä, riittääkö se, että tavaroiden säännösten vastainen tuonti unionin tullialueelle oli välitön seuraus yhden sen työntekijän – tässä tapauksessa L:n, joka oli vastuussa kuljetuksesta ja antoi aluksen päällikölle määräyksen lähteä Strasbourgiin – toiminnasta, vai voidaanko vastuun toteamiseksi ottaa huomioon ainoastaan sen lakisääteisten edustajien toiminta.

27. Komissio katsoo, että työnantajan – oikeushenkilön – vastuun toteamiseksi tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla riittää, että työntekijä, joka on tosiasiallisesti tuonut tavarat unionin tullialueelle, – tässä tapauksessa aluksen päällikkö – on tehnyt näin osana hänelle annettuja tehtäviä ja/tai toimiessaan vastuualueellaan sekä käyttäen työnantajan omistamaa kuljetusvälinettä.

28. Esitän seuraavaksi näkemykseni tästä asiasta.

29. Aluksi on syytä muistaa ero tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdassa todettujen tullivelallisten eri luokkien välillä (ks. edellä 21 ja 22 kohta). Ensimmäisen luetelmakohdan mukaan velallinen on henkilö, joka *syyllistyy säännösten vastaiseen tuontiin* unionin tullialueelle eli henkilö, joka on tosiasiallisesti tuonut tavarat ja jonka olisi pitänyt esittää ne toimivaltaisille tulliviranomaisille.[13] On kiistatonta, että pääasiassa tämä henkilö on aluksen päällikkö. Tämän vuoksi asian kannalta merkityksellinen kysymys on se, voidaanko *hänen* toimintansa lukea Ultra-Bragin syyksi.

30. Sulkisin pois sen mahdollisuuden, jonka mukaan ainoastaan lakisääteisten edustajien toiminta voidaan ottaa huomioon vastuun toteamiseksi tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla. Kuten komissio huomauttaa, tällainen tulkinta olisi vastoin mainitun säännöksen tarkoitusta, joka on ollut määritellä laajasti ne henkilöt, joiden voidaan katsoa olevan vastuussa tullivelasta.[14] Lisäksi tämä johtaisi siihen, että tietyn koon ylittävä yritys välttyy vastuulta mainitun ensimmäisen luetelmakohdan nojalla, koska on erittäin epätodennäköistä, että suurilla yrityksillä olisi lakisääteisiä edustajia – tavallisesti johtajia tai muita johtoelinten jäseniä – kuljettamassa niiden aluksia tai ajoneuvoja. Tällaista tulkintaa ei myöskään tue unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jossa selkeästi todetaan, että työnantaja voi olla velallinen yksin tai yhteisvastuullisesti *työntekijänsä* kanssa tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla.[15]

9 — Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, 26 kohta) ja tuomio 3.3.2005, Papismedov ym. (C-195/03, EU:C:2005:131, 39 kohta).

10 — Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, 29 kohta).

11 — Ks. myös Gormley, L., *EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 335, alaviite 40.

12 — Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myöntää, että tavarat kuljetettiin MS Aargaulla Ultra-Bragin lukuun, mutta koska MS Aargaun päällikkö oli ainoastaan Ultra-Bragin työntekijä (eikä lakisääteinen edustaja), ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päättelee, että Ultra-Bragin ei voida katsoa kuljettaneen tavaroita itse.

13 — Tuomio 4.3.2004, Viluckas ja Jonusas (C-238/02 ja C-246/02, EU:C:2004:126, 29 kohta) ja julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotus Jestel (C-454/10, EU:C:2011:488, 36 kohta). Ks. myös tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, 26 kohta) ja tuomio 3.3.2005, Papismedov ym. (C-195/03, EU:C:2005:131, 39 kohta).

14 — Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, 25 kohta) ja tuomio 3.3.2005, Papismedov ym. (C-195/03, EU:C:2005:131, 38 kohta).

15 — Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, 29 kohta).

31. Vastaavasti Ultra-Bragin vastuun määrittämisen kannalta ratkaisevaa ei ole se, antoiko Ultra-Bragin lakisääteinen edustaja määräyksen aluksen päällikölle, minkä seurauksena oli muuntajan ja siihen kuuluvien kahden kelan säännösten vastainen tuonti unionin tullialueelle. Mielestäni riittää, että työntekijä L oli toimivaltainen antamaan tällaisen määräyksen ja että aluksen päällikön oli noudatettava sitä. Tältä osin ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että L oli johtaja esillä olevasta kuljetuksesta vastaavan yhtiön vientiosastolla ja että aluksen päällikkö sai aina tulevaa kuljetustehtävää koskevat yksityiskohtaiset ohjeet joko tulliasioitsijalta tai L:n johtaman osaston työntekijältä. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä onkin tarkistaa tosiseikat, mikään unionin tuomioistuimelle toimitetuissa tiedoissa ei osoita, että L olisi toiminut vastuualueensa ulkopuolella antaessaan MS Aargaun päällikölle määräyksen toteuttaa nimenomainen kuljetus tai että aluksen päällikkö olisi toiminut väärin noudattaessaan L:n antamaa määräystä.

32. Unionin tuomioistuin on tähän asti määritellyt työnantajan vastuun ainoastaan negatiivisesti tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla. Tältä osin unionin tuomioistuin on korostanut, että tällainen vastuu ei voi olla automaattinen, koska tämä veisi tarkoituksen 202 artiklan 3 kohdan toiselta ja kolmannelta luetelmakohdalta.[16] Lisäksi se on todennut, että tämän vastuun toteamiseksi ei riitä se, että ”työntekijä toteuttaa työnantajansa hänelle antamia tehtäviä”.[17]

33. Tässä nimenomaisessa tapauksessa MS Aargaun päällikkö eli Ultra-Bragin työntekijä kuljetti muuntajan ja siihen kuuluvat kaksi kelaa Ultra-Bragin lukuun Ultra-Bragin liikennöimällä aluksella ja kyseisten tavaroiden kuljetuksesta vastanneen Ultra-Bragin toisen työntekijän määräyksen mukaisesti. Mielestäni tämä on riittävä peruste katsoa Ultra-Bragin kaltaisen työnantajan olevan vastuussa tullivelasta tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla.

34. Seuraavaksi esitän, kuinka päätelmäni sopii yhteen edellä 32 kohdassa esitettyjen unionin tuomioistuimen toteamusten kanssa.

35. Ensinnäkään ei ole tarpeen esittää lisäperusteluja sille, että työnantajan vastuulle työntekijänsä toimista on oltava yläraja. Käsiteltävässä asiassa ei ole välttämätöntä määrittää tämän vastuun täsmällistä rajaa. On riittävää todeta, että jos työntekijä toimii hänelle annettujen tehtävien ulkopuolella esimerkiksi laiminlyömällä määräyksiä tai ohjeita, on mahdollista, että työnantaja voi välttyä vastuulta tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa vaikuttaisi kuitenkin siltä, että aluksen päällikkö tosiasiallisesti noudatti kyseisen kuljetuksen järjestämisen tehtäväksi saaneen työntekijän määräystä.

36. Lisäksi silloin, kun työntekijä osallistuu tavaroiden salakuljetukseen, työnantajasta ei tavallisesti tule velallista tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla, ellei voida todeta, että tavarat salakuljetettiin työnantajan lukuun.[18]

37. Viimein se, että Ultra-Bragin katsottaisiin olevan vastuussa tullivelasta pääasiassa edellä 33 kohdassa esitetyin perustein, ei mielestäni merkitse, että työnantajasta tulee automaattisesti velallinen tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla aina, kun työntekijä toteuttaa työnantajansa hänelle antamia tehtäviä. Kuten komissio huomauttaa, jos MS Aargaun päällikkö olisi samalla matkalla kuljettanut omia laitteitaan tai muita tavaroita muuntajien ja

16 — Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, 40 kohta).

17 — Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, 42 kohta).

18 — Ks. tuomio 4.3.2004, Viluckas ja Jonusas (C-238/02 ja C-246/02, EU:C:2004:126) ja tuomio 3.3.2005, Papismedov ym. (C-195/03, EU:C:2005:131).

kelojen lisäksi, hänen katsottaisiin silti toteuttaneen Ultra-Bragin antamia tehtäviä, mutta Ultra-Brag välttyisi vastuulta tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla tällaisesta ylimääräisistä tavaroista syntyvän tullivelan osalta, koska aluksen päällikkö olisi näiden tavaroiden osalta toiminut hänelle annettujen tehtävien ulkopuolella ja siten ei Ultra-Bragin lukuun.

38. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Baden-Württembergin esittämään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti: tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että oikeushenkilöstä tulee mainitun luetelmakohdan nojalla tullivelallinen, jos yksi sen työntekijöistä, joka ei ole sen lakisääteinen edustaja, on tuonut tavarat säännösten vastaisesti unionin tullialueelle osana hänelle annettuja tehtäviä ja/tai toimiessaan vastuualueellaan.

39. Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, ei ole tarpeen vastata toiseen kysymykseen, joka nousee esiin vain, jos Ultra-Bragin ei voida katsoa olevan vastuussa tullivelasta tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla. Täydentävänä tietona esitän kuitenkin näkemykseni toisen kysymyksen esiin nostamista seikoista.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys

40. Toinen kysymys koskee tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan toisen luetelmakohdan mukaisen ilmauksen ”velallinen” tulkintaa. Määritteleminen ”velalliseksi” mainitun säännöksen mukaisesti edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä samanaikaisesti. Ensimmäinen edellytys, joka perustuu objektiivisiin arviointiperusteisiin, koskee osallistumista säännösten vastaiseen tuontiin. Toinen edellytys perustuu subjektiivisiin arviointiperusteisiin, ja se edellyttää, että säännösten vastaiseen tuontiin osallistuneet henkilöt toimivat näin jossain määrin tietoisina tuonnin säännöstenvastaisuudesta.[19] Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta lähinnä vahvistamaan, voidaanko työntekijän ”osallistuminen” säännösten vastaiseen tavaroiden tuontiin lukea työnantajan syyksi ja voidaanko toiseen luetelmakohtaan sisältyvän subjektiivisen edellytyksen lähtökohdaksi ottaa kyseinen työntekijä.

41. ”Osallistumisen” objektiivista osatekijää tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan toisessa luetelmakohdassa on tulkittava laajasti. Riittää, että henkilö on jollakin tavalla – edes epäsuorasti – ottanut osaa säännösten vastaiseen toimeen.[20] Työnantajasta voi tulla tullivelallinen esimerkiksi silloin, jos säännösten vastainen tuonti on toteutettu sen resursseilla tai sen henkilöstön toimesta.[21] Työntekijän ”osallistumisen” lukemisesta työnantajan syyksi voidaan todeta, että siihen pätevät samat perustelut kuin ensimmäisen kysymyksen tapauksessa. Jos työntekijä siis toimii osana hänelle annettuja tehtäviä ja/tai vastuualueensa rajoissa, työntekijän toiminta on luettava työnantajan syyksi.

42. Esitän seuraavaksi toteamukseni subjektiivisesta osatekijästä eli siitä, että ”osanottaja” tiesi tai hänen olisi kohtuudella pitänyt tietää tavaroiden tuonnin olleen säännösten vastaista.

43. Ensinnäkin tietämyksen syyksi lukemisen rajoittaminen yrityksen lakisääteisiin edustajiin mielestäni rajoittaisi – kuten totesin vastauksessani ensimmäiseen kysymykseen – epäsuotavalla tavalla mahdollisten velallisten lukumäärää (ks. edellä 30 kohta). Tietynkokoiset yritykset välttyisivät vastuulta siirtämällä velvollisuuden kuljetuksen ja tullimenettelyjen toteuttamisesta työntekijöilleen. Kuten komissio lisäksi huomauttaa, ainoastaan harvoin suurehkon yrityksen lakisääteisille edustajille ilmoitetaan tietystä kuljetuksesta.

19 — Ks. tuomio 17.11.2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 — Ks. tuomio 17.11.2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752, 16 ja 17 kohta).

21 — Tuomio 23.9.2004, Spedition Ulustrans (C-414/02, EU:C:2004:551, 30 kohta).

44. Tässä nimenomaisessa tapauksessa ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että L oli vastuussa kuljetuksesta (ks. edellä 31 kohta). Näin ollen hänen tietämyksensä on otettava huomioon sen toteamiseksi, täyttyykö subjektiivinen edellytys.

45. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että L oli henkilö, joka antoi aluksen päällikölle määräyksen aluksen kuljettamisesta tietäen, että näin toimien muuntaja ja siihen kuuluvat kelat tulisivat unionin tullialueelle ilman, että ne esitettäisiin Saksan toimivaltaisille tulliviranomaisille. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy myös ilmi, että Sveitsin tulliviranomaiset olivat kehottaneet L:ää ilmoittamaan suunnitellusta kuljetuksesta Saksan toimivaltaisille tulliviranomaisille. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, riittääkö tämä toisen edellytyksen täyttymiseksi sen käsiteltävänä olevassa asiassa. Kuten komissio huomauttaa, tältä osin on kuitenkin otettava huomioon, että ilmaisulla ”olisi kohtuudella pitänyt tietää” viitataan harkitsevan ja huolellisen toimijan toimintaan,[22] mikä tarkoittaa muun muassa, että työnantaja ei voinut välttyä vastuulta ainoastaan siksi, että vastuussa olevalla työntekijällä ei ollut riittäviä tietoja noudatettavasta tullimenettelystä.

46. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Baden-Württembergin esittämään toiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti: tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan toista luetelmakohtaa on tulkittava siten, että oikeushenkilöstä tulee mainitun luetelmakohdan nojalla tullivelallinen, jos yksi sen työntekijöistä, joka ei ole sen lakisääteinen edustaja, on osallistunut säännösten vastaiseen tavaroiden tuontiin unionin tullialueelle toimiessaan osana hänelle annettuja tehtäviä ja/tai vastuualueensa rajoissa, edellyttäen, että työnantaja tiesi tai sen olisi kohtuudella pitänyt tietää tuonnin olleen säännösten vastaista, mikä on ratkaistava ottamalla lähtökohdaksi kyseisen asian tehtäväkseen saanut työntekijä.

D *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

47. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmas kysymys tulee tarkasteltavaksi ainoastaan siinä tapauksessa, että ensimmäiseen tai toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, kuten ehdotan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuimelta ohjeita tullikoodeksin 212 a artiklan tulkinnasta; mainitun artiklan mukaan tietyin edellytyksin on mahdollista sallia vapauttaminen syntyneestä tullista muun muassa tullikoodeksin 202 artiklan nojalla. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tullista vapauttamista koskevat vaatimukset unionin tullialueelle palautettujen tavaroiden osalta noudattaen tullikoodeksin 185 artiklan 1 kohtaa (johon tullikoodeksin 212 a artiklassa viitataan) täyttyvät käsiteltävässä asiassa, mutta se ei ole varma, onko toista edellytystä eli sitä, että ”[asianomaisen] toiminnassa ei ole havaittavissa vilpillistä menettelyä eikä ilmeistä huolimattomuutta”, arvioitava yksinomaan velallisen lakisääteisten edustajien toiminnan kannalta vai onko otettava huomioon myös sen työntekijöiden toiminta.

48. Kuten komissio huomauttaa, ensinnäkään asianomaisen ilmausta (saksaksi ”Beteiligter”) ei pidä sekoittaa tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan toisessa luetelmakohdassa olevaan viittaukseen osallistuneista henkilöistä. Tullikoodeksin 212 a artiklassa käytetty saksankielinen ilmaus voi aiheuttaa tällaista sekaannusta, mutta monissa muissa kielitoisinnoissa käytetään sen sijaan ilmaisua, joka on lähempänä saksan kielen ilmausta *”betroffene Person”*: englannissa *”the person concerned”*, ranskassa *” l’intéressé”*, espanjassa *”el interesado”*, italiassa *”l’interessato”* ja ruotsissa *”den berörda parten”*.

22 — Ks. tuomio 17.11.2011, Jestel (C-454/10, EU:C:2011:752, 22 kohta).

49. Koska tullikoodeksin 212 a artiklassa sallitaan vapautukset tulleista, vapautusten edellytyksiä on tämän vuoksi tulkittava suppeasti.[23] Tämän mukaisesti asianomaisen ilmausta on tulkittava laajasti, ja sen on katsottava käsittävän paitsi niiden henkilöiden toiminnan, jotka suoraan osallistuvat kyseisten tavaroiden säännösten vastaiseen tuontiin, myös henkilöt, joiden voidaan sanoa olevan tällaisen säännösten vastaisen tuonnin takana edellyttäen kuitenkin, että toiminta voidaan lukea velallisen syyksi.[24]

50. Tässä yhteydessä on syytä huomata, että Ultra-Bragin itsensä voidaan mahdollisesti katsoa toimineen huolimattomasti organisatorisen virheen vuoksi eli siksi, että se ei toiminut huolellisesti siirtäessään tehtävät tai valvoessaan työntekijöitään. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, onko käsiteltävässä asiassa havaittavissa tällaista huolimattomuutta.

51. Palatakseni kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen siitä, voidaanko Ultra-Bragin työntekijöiden toiminta lukea Ultra-Bragin syyksi ilmeisen huolimattomuuden toteamiseksi,[25] tässäkin kohtaa pätevät periaatteet, joiden perusteella ratkaistaan, voidaanko työntekijän toiminta ja/tai tietämys lukea hänen työnantajansa syyksi, kuten totesin ensimmäisen ja toisen kysymyksen yhteydessä. Mikäli L on näin ollen toiminut osana hänelle annettuja tehtäviä ja/tai vastuualueensa rajoissa, hänen toimintansa on otettava huomioon arvioitaessa ilmeisen huolimattomuuden olemassaoloa.[26]

52. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, sisältyykö L:n toimintaan ilmeistä huolimattomuutta. Tältä osin unionin tuomioistuin on katsonut, että on otettava huomioon erityisesti niiden säännösten monitahoisuus, joiden noudattamatta jättäminen on johtanut tullivelan syntymiseen, sekä taloudellisen toimijan kokemus alalta ja huolellisuus.[27]

53. Edellä esitetyn perusteella katson, että unionin tuomioistuin vastaa sille esitettyyn kolmanteen kysymykseen seuraavasti: tullikoodeksin 212 a artiklaa on tulkittava siten, että arvioitaessa sitä, onko asianomaisen (oikeus)henkilön toiminnassa havaittavissa vilpillistä menettelyä tai ilmeistä huolimattomuutta, on otettava lähtökohdaksi paitsi yhtiö itse tai sen lakisääteiset edustajat myös sen työntekijät, jotka toimivat osana heille annettuja tehtäviä ja/tai vastuualueensa rajoissa.

IV Ratkaisuehdotus

54. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Baden-Württembergin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

— Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna, 202 artiklan 3 kohdan ensimmäistä luetelmakohtaa on tulkittava siten, että oikeushenkilöstä tulee mainitun luetelmakohdan nojalla tullivelallinen, jos yksi sen työntekijöistä, joka ei ole sen lakisääteinen edustaja, on tuonut tavarat säännösten vastaisesti unionin tullialueelle osana hänelle annettuja tehtäviä ja/tai toimiessaan vastuualueellaan.

23 — Ks. tuomio 11.11.1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, 52 kohta).

24 — Asianomaisen ilmausta käytetään muuallakin tullikoodeksissa, nimittäin 239 artiklan 1 kohdassa, joka koskee tuontitullien palauttamista tai peruuttamista. Mainitun säännöksen osalta asianomaisella on katsottu tarkoitettavan ”yhtä tai useampaa [tullit maksanutta tai tullien maksamisesta vastuussa olevaa] henkilöä tai heidän edustajiaan sekä tarvittaessa muuta henkilöä, joka on osallistunut kyseisiä tavaroita koskevien tullimuodollisuuksien suorittamiseen tai antanut tarvittavat ohjeet näiden muodollisuuksien suorittamiseksi”. Ks. asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL 1993, L 253, s. 1) 899 artiklan 3 kohta.

25 — Totean, että mikään ennakkoratkaisupyynnössä ei viittaa vilpilliseen menettelyyn kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa.

26 — Sama pätee MS Aargaun päällikköön, vaikka mikään ennakkoratkaisupyynnössä ei osoita hänen toimineen huolimattomasti.

27 — Tuomio 11.11.1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, 56 kohta) ja tuomio 25.6.2015, DSV Road (C-187/14, EU:C:2015:421, 46 kohta).

— Asetuksen N:o 2913/92 202 artiklan 3 kohdan toista luetelmakohtaa on tulkittava siten, että oikeushenkilöstä tulee mainitun luetelmakohdan nojalla tullivelallinen, jos yksi sen työntekijöistä, joka ei ole sen lakisääteinen edustaja, on osallistunut säännösten vastaiseen tavaroiden tuontiin unionin tullialueelle toimiessaan osana hänelle annettuja tehtäviä ja/tai vastuualueensa rajoissa, edellyttäen, että työnantaja tiesi tai sen olisi kohtuudella pitänyt tietää tuonnin olleen säännösten vastaista, mikä on ratkaistava ottamalla lähtökohdaksi kyseisen asian tehtäväkseen saanut työntekijä.

— Asetuksen N:o 2913/92 212 a artiklaa on tulkittava siten, että arvioitaessa sitä, onko asianomaisen (oikeus)henkilön toiminnassa havaittavissa vilpillistä menettelyä tai ilmeistä huolimattomuutta, on otettava lähtökohdaksi paitsi yhtiö itse tai sen lakisääteiset edustajat myös sen työntekijät, jotka toimivat osana heille annettuja tehtäviä ja/tai vastuualueensa rajoissa.