Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
12 päivänä tammikuuta 2016 [1]

Yhdistetyt asiat C-226/14 ja C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
vastaan
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
ja
DHL Hub Leipzig GmbH
vastaan
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Hamburg (Hampurin verotuomioistuin, Saksa))

Yhteisön tullikoodeksi — Tullivarasto — Ulkoinen passitusmenettely — Tullivelan syntyminen velvollisuuden täyttämättä jättämisen vuoksi — Tietojen merkitseminen tavarakirjanpitoon viiveellä — Tavaroiden esittäminen toimivaltaiselle tulliviranomaiselle viiveellä — Kuudes direktiivi — Arvonlisäverodirektiivi — Arvonlisäverosaatavan syntyminen — Tullivelan ja arvonlisäverovelan välinen yhteys

1. Saksalainen tuomioistuin kysyy tuontitullien suspensiomenettelyyn asetettuja tavaroita koskevien muodollisten velvollisuuksien täyttämättä jättämisen yhteydessä unionin tuomioistuimelta, onko yhteisön tullikoodeksin [2] 204 artiklassa tällä perusteella säädetyn tullivelan lisäksi maksettava myös arvonlisävero. Jos tilanne on nyt käsiteltävässä asiassa tämä, on kiistanalaista, onko arvonlisäveron velvollinen maksamaan sama henkilö, joka on jättänyt täyttämättä tullimuodollisuudet, siinäkin tapauksessa, että on kyse varastonpitäjästä, jolla ei ollut määräysvaltaa mainittuihin tavaroihin.

2. Käsiteltävät asiat antavat unionin tuomioistuimelle mahdollisuuden tarkentaa tuomiossa X [3] kuudennen direktiivin [4] 7 artiklan tulkinnasta vahvistamaansa oikeuskäytäntöä, jonka mukaan arvonlisävero on maksettava, kun kyseisiin tavaroihin on lakattu soveltamasta mainitussa säännöksessä tarkoitettuja tullimenettelyjä, vaikka tullivelka olisi syntynyt yksinomaan tullikoodeksin 204 artiklan perusteella.

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Yhteisön tullikoodeksista (jäljempänä tullikoodeksi) 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2005 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 648/2005 (EUVL L 117, s. 13).

3 — Asia C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY (EUVL L 168, s. 35).

3. Kummassakin käsiteltävässä asiassa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaessa voidaan käyttää kahta lähestymistapaa. Ensimmäisessä vain toistetaan sanatarkasti se, mitä unionin tuomioistuin on jo todennut tuomiossa X,[5] tarkastelematta asiaa monisyisemmin. Toisessa sitä vastoin haetaan mainittuja lisävivahteita tarkastelemalla esiin nousseita ongelmia siten, että muodollisuuksiin liittyvän näkökulman sijasta kiinnitetään huomiota arvonlisäveron tehtävään ja ominaisuuksiin verona, jolla on yhtenäisiä piirteitä ja jolle on ominaista verorasituksen kohdistuminen tavaroiden ja palvelujen tuotanto- tai jakeluprosessin kussakin vaiheessa syntyvään lisäarvoon.

4. Tarkasteltuani huolellisesti 15.5.2014 annettua tuomiota katson, että tosiasiallisesti arvonlisäveron ja tiettyjen edellytysten täyttymättä jäämisen vuoksi syntyneen tullivelan samanaikaisuus ei ole niin automaattista kuin tuomion X[6] tuomiolauselman sanamuodosta voitaisiin päätellä; pikemminkin päinvastoin sekä tuomion perusteluista että erityisesti arvonlisäveron luonteesta voi seurata, ettei tullivelan syntyminen vääjäämättä aiheuta tuonnin arvonlisäveroa.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

1. Yhteisön tullikoodeksi

5. Tullikoodeksin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä koodeksia sovellettaessa tarkoitetaan:

– –

7) ’yhteisötavaroilla’ tavaroita, jotka on

— tuotettu kokonaan yhteisön tullialueella 23 artiklassa tarkoitetuin edellytyksin ja jotka eivät sisällä yhteisön tullialueen ulkopuolisista maista tai sen ulkopuolisilta alueilta tuotuja tavaroita. Suspensiomenettelyyn asetetuista tavaroista tuotetuilla tavaroilla ei katsota olevan yhteisöasemaa komiteamenettelyä noudattaen määritetyissä taloudellisesti erittäin merkittävissä tuontitapauksissa.

— tuotu yhteisön tullialueen ulkopuolisista maista tai sen ulkopuolisilta alueilta ja luovutettu vapaaseen liikkeeseen,

— tuotettu yhteisön tullialueella joko ainoastaan toisessa luetelmakohdassa tarkoitetuista tavaroista tai ensimmäisessä ja toisessa luetelmakohdassa tarkoitetuista tavaroista;

– –”.

6. Tullikoodeksin 37 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Yhteisön tullialueelle tuotavat tavarat ovat tuontihetkestä alkaen tullivalvonnassa. Niille voidaan tehdä tullitarkastuksia voimassa olevien säännösten mukaisesti.

5 — Asia C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Asia C-480/12, EU:C:2014:329.

2. Tavarat ovat tullivalvonnassa niin kauan kuin se on tarpeellista niiden tullioikeudellisen aseman määrittämiseksi, ja muut kuin yhteisötavarat ovat tullivalvonnassa, kunnes niiden tullioikeudellinen asema muuttuu, ne siirretään vapaa-alueelle tai vapaavarastoon taikka jälleenviedään tai hävitetään 182 artiklan mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 82 artiklan 1 kohdan soveltamista.”

7. Tullikoodeksin 50 artiklan mukaan ”tullille esitetyillä tavaroilla on niiden esittämisen jälkeen väliaikaisesti varastoitujen tavaroiden tullioikeudellinen asema, kunnes niille osoitetaan tulliselvitysmuoto. Näitä tavaroita kutsutaan jäljempänä ’väliaikaisesti varastoiduiksi tavaroiksi’”.

8. Tullikoodeksin 79 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin yhteisötavaroiden luovutus vapaaseen liikkeeseen antaa niille yhteisötavaroiden tullioikeudellisen aseman.

– –”

9. Tullikoodeksin 89 artiklan 1 kohdan mukaan ”taloudellisesti vaikuttava suspensiomenettely on päätettävä, kun tähän menettelyyn asetetuille tavaroille tai tässä menettelyssä mahdollisesti tuotetuille jalostetuille tai valmistetuille tuotteille osoitetaan uusi hyväksytty tulliselvitysmuoto”.

10. Tullikoodeksin 91 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Ulkoisessa passitusmenettelyssä on seuraavien tavaroiden voitava liikkua yhteisön tullialueella sijaitsevasta paikasta toiseen:

a) muut kuin yhteisötavarat tuontitullitta tai ilman muita maksuja ja niihin sovellettavia kauppapoliittisia toimenpiteitä;

– –

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liikkumisen on tapahduttava:

a) yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä;

– –.”

11. Tullikoodeksin 92 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Ulkoinen passitusmenettely päättyy ja menettelynhaltijan velvoitteet on täytetty silloin, kun menettelyyn asetetut tavarat ja niitä koskevat asiakirjat esitetään määrätullitoimipaikassa kyseistä menettelyä koskevien säännösten mukaisesti.

2. Tulliviranomaiset päättävät ulkoisen passitusmenettelyn silloin, kun he pystyvät lähtötullitoimipaikassa saatavilla olevia ja määrätullitoimipaikassa saatavilla olevia tietoja vertaamalla osoittamaan, että menettely on asianmukaisesti päätetty.”

12. Tullikoodeksin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Passituksesta vastaavan on oltava yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn haltija. Tämän on:

a) esitettävä tavarat muuttumattomina tullille määrätullitoimipaikassa, määräajassa sekä ottaen huomioon tulliviranomaisten toteuttamat tunnistamistoimenpiteet;

b) noudatettava yhteisön passitusmenettelyä koskevia säännöksiä.

2. Tavaroiden kuljettajan tai vastaanottajan, joka vastaanottaa tavarat tietäen, että ne on asetettu yhteisön passitusmenettelyyn, on myös esitettävä tavarat muuttumattomina tullille määrätullitoimipaikassa, määräajassa sekä ottaen huomioon tulliviranomaisten toteuttamat tunnistamistoimenpiteet, sanotun kuitenkaan rajoittamatta passituksesta vastaavan 1 kohdassa tarkoitettuja velvollisuuksia.”

13. Tullikoodeksin 98 artiklan 1 kohdan mukaan ”tullivarastointimenettelyssä tullivarastoon voidaan varastoida: a) muita kuin yhteisötavaroita, jolloin niistä ei kanneta tuontitulleja eikä niihin sovelleta kauppapoliittisia toimenpiteitä; – –”.

14. Tullikoodeksin 105 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan ”tulliviranomaisten määräämän henkilön on pidettävä kaikista tullivarastointimenettelyyn asetetuista tavaroista tavarakirjanpitoa tulliviranomaisten hyväksymässä muodossa. Tavarakirjanpito ei ole välttämätöntä tulliviranomaisten pitämässä yleisessä tullivarastossa”.

15. Tullikoodeksin 204 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

a) ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, taikka

b) ei noudateta jotakin edellytystä, joka koskee tavaran asettamista mainittuun menettelyyn taikka alennetun tuontitullin tai tullittomuuden soveltamista tavaraan sen tietyn käyttötarkoituksen perusteella,

muissa kuin 203 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan.

2. Tullivelka syntyy joko sinä ajankohtana, jona velvollisuutta, jonka täyttämättä jättämisestä tullivelka syntyy, ei enää täytetä, tai sinä ajankohtana, jona tavara on asetettu kyseiseen tullimenettelyyn, jos myöhemmin todetaan, ettei jokin edellytys, joka on koskenut tavaroiden asettamista tähän menettelyyn taikka alennetun tuontitullin tai tullittomuuden soveltamista tavaran tietyn käyttötarkoituksen perusteella, tosiasiallisesti ole täyttynyt.

3. Velallisena on henkilö, joka tapauksen mukaan on velvollinen joko täyttämään velvollisuudet, jotka johtuvat tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista taikka sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, tai täyttämään tavaran tähän menettelyyn asettamista koskevat edellytykset.”

2. Asetus (ETY) N:o 2454/93[7]

16. Soveltamisasetuksen 356 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Lähtötoimipaikan on vahvistettava päivämäärä, johon mennessä tavarat on esitettävä määrätoimipaikassa, ottaen huomioon käytettävän reitin, kuljetusta koskevat säännökset ja määräykset sekä muun asian kannalta merkityksellisen lainsäädännön sekä tarvittaessa passituksesta vastaavan ilmoittamat seikat.

7 — Tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annettu komission asetus (jäljempänä soveltamisasetus) (EYVL L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 8.3.2006 annetulla komission asetuksella (ETY) N:o 402/2006 (EUVL L 70, s. 35).

– –”

17. Soveltamisasetuksen 512 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Siirto poistumistoimipaikkaan jälleenvientiä varten saa tapahtua menettelyssä. Tässä tapauksessa menettelyä ei päätetä, ennen kuin jälleenvietäviksi ilmoitetut tavarat tai tuotteet ovat tosiasiassa poistuneet yhteisön tullialueelta”.

18. Soveltamisasetuksen 529 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavarakirjanpidosta on jatkuvasti käytävä ilmi tullivarastointimenettelyssä edelleen olevien tavaroiden kulloinenkin varastotilanne. Varastonpitäjän on tulliviranomaisten vahvistamina määräaikoina annettava valvovalle toimipaikalle varastotilanteen osoittava luettelo”.

19. Mainitun asetuksen 530 artiklan 3 kohdan mukaan ”menettelyn päättämistä koskeva merkintä tavarakirjanpitoon on tehtävä viimeistään, kun tavarat siirretään pois tullivarastosta tai luvanhaltijan varastotiloista”.

20. Mainitun asetuksen 860 artiklan mukaan ”tulliviranomaisten on pidettävä tullivelkaa syntyneenä [tullikoodeksin] 204 artiklan 1 kohdan mukaisesti, jollei henkilö, joka joutuisi velalliseksi, todista, että 859 artiklan edellytykset täyttyvät”.

21. Soveltamisasetuksen 866 artiklassa säädetään, että ”jos tullivelka on syntynyt tuonnissa koodeksin 202, 203, 204 tai 205 artiklan säännösten mukaisesti ja jos tuontitullit on maksettu, tavaraa on pidettävä yhteisötavarana, eikä siitä tarvitse tehdä vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevaa ilmoitusta, sanotun kuitenkaan rajoittamatta kyseistä tavaraa mahdollisesti koskevien kielto- tai rajoitusäännösten soveltamista”.

3. Kuudes direktiivi

22. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään, että ”arvonlisäveroa on kannettava: – – 2. tavaroiden maahantuonnista”.

23. Kuudennen direktiivin 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaran maahantuonnilla’ tarkoitetaan:

a) sellaisen tavaran saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä [EY 23 ja EY 24] artiklassa säädettyjä edellytyksiä, tai jos tavara kuuluu [EHTY:n] perustamissopimuksen piiriin, eikä ole vapaassa liikkeessä;

b) muun kuin a alakohdassa tarkoitetun tavaran saapumista yhteisön alueelle kolmannelta alueelta.

2. Tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisön alueelle.

3. Poiketen siitä, mitä 2 kohdassa säädetään, 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun tavaran, joka yhteisön alueelle saavuttuaan asetetaan johonkin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan a, b, c ja d alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, kokonaan tuontimaksuista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavaraan lakataan soveltamasta näitä menettelyjä.

Samoin jos 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavara sen yhteisön alueelle saavuttua asetetaan johonkin 33 a artiklan 1 kohdan b tai c alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, tämän tavaran tuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä lakataan soveltamasta tavaraan.”

24. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavaran maahantuonti tapahtuu. Jos tavarat niiden saavuttua yhteisöön asetetaan johonkin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuun menettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä”.

25. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

b) maan alueelle tuoduista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron;

– –”

26. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 4 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan ”maahantuonnissa henkilö tai henkilöt, jotka tuontivaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi”.

4. Arvonlisäverodirektiivi [8]

27. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista: – – d) tavaroiden maahantuonnista”.

28. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”’verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. – –”.

29. Arvonlisäverodirektiivin 30 artiklassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden maahantuonnilla’ tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä [EY] 24 artiklan mukaisesti.

Tavaroiden maahantuontina pidetään ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi vapaassa liikkeessä olevan tavaran saapumista yhteisöön kolmannelta alueelta, joka kuuluu yhteisön tullialueeseen.”

30. Arvonlisäverodirektiivin 60 artiklan mukaan ”tavaroiden maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisöön”.

8 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

31. Arvonlisäverodirektiivin 61 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 60 artiklassa säädetään, silloin kun tavara, joka ei ole vapaassa liikkeessä, asetetaan sen yhteisöön saapumisen jälkeen johonkin 156 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen, kokonaan tuontitulleista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, kyseisen tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä tai tilanteita lakataan soveltamasta tavaraan.

Samoin jos vapaassa liikkeessä oleva tavara sen yhteisön alueelle saapumisen jälkeen asetetaan johonkin 276 ja 277 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen, tämän tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä tai tilanteita lakataan soveltamasta tavaraan.”

32. Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklan mukaan ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu”.

33. Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”jos tavara sen saavuttua yhteisöön asetetaan johonkin 156, 276 ja 277 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen tai tuontitulleista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä tai tilannetta”.

34. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”jäsenvaltioiden on vapautettava verosta – – d) kolmannelta alueelta tai kolmannesta maasta lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden maahantuonti muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltioon, jos näiden tavaroiden luovutus on 201 artiklan perusteella veronmaksuvelvolliseksi määrätyn tai hyväksytyn maahantuojan suorittamana 138 artiklan mukaisesti vapautettu verosta”.

35. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

36. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

37. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan mukaan ”vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä: – – e) edellä 168 artiklan e alakohdassa tarkoitetun tavaroiden maahantuontia koskevan vähennyksen osalta sellaisen tuontiasiakirjan hallussapitoa, jossa verovelvollinen nimetään vastaanottajaksi tai maahantuojaksi ja jossa mainitaan tai josta voidaan laskea maksettavan arvonlisäveron määrä – –”.

38. Arvonlisäverodirektiivin 201 artiklan mukaan ”maahantuonnissa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi”.

B *Kansallinen oikeus*

39. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan riidan kohteena oleviin tosiseikkoihin,[9] 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Arvonlisäveroa maksetaan seuraavista liiketoimista:

1. tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa yrityksensä puitteissa vastikkeellisesti Saksan alueella;

– –

4. tavaroiden maahantuonnista Saksaan – – (tuonnin liikevaihtovero);

– –”.

40. UStG:n 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvien verojen määrät:

1. toisen elinkeinonharjoittajan tälle elinkeinonharjoittajalle tämän yritystä varten toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan kannettava vero;

2. mainitun elinkeinonharjoittajan sen yritystä varten maahan tuoduista tavaroista 1 §:n 1 momentin 4 kohdan perusteella maksettavaksi tuleva tuonnin liikevaihtovero;

– –”.

41. UStG:n 21 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tuonnin liikevaihtovero on yleisistä verosäännöksistä annetussa laissa (Abgabenordnung) tarkoitettu kulutusvero.

(2) Tullisääntöjä sovelletaan analogisesti tuonnin liikevaihtoveroon, lukuun ottamatta palautusjärjestelmän mukaiseen sisäiseen jalostusmenettelyyn ja ulkoiseen jalostusmenettelyyn liittyviä sääntöjä.

– –”

II Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

A *Asia C-226/14*

42. Kuten ennakkoratkaisupyynnössä täsmennetään, pääasian kantaja Eurogate Distribution GmbH (jäljempänä Eurogate) otti tullivarastoonsa asiakkaidensa passitusmenettelyssä olleita tavaroita ja muodosti niistä lähetyksiä eri Itä-Euroopan maihin. Varastosäilytys kesti keskimäärin yli kuusi viikkoa. Kohdemaihin sijoittautuneet kuljetusyritykset ottivat myöhemmin kyseiset lähetykset kuljetettavaksi Eurogaten tullivarastosta.

9 — BGBl. 2005 I, s. 386.

43. Ajanjaksoa 1.7.–31.12.2006 koskeneessa tullitarkastuksessa havaittiin, että merkinnät tavaroiden siirtämisestä pois tullivarastosta oli tehty tullilainsäädännössä edellytettyyn tavarakirjanpitoon osittain vasta niiden siirtämisen jälkeen – jopa 126 päivää sen jälkeen.

44. Hauptzollamt Hamburg-Stadt määräsi 1.7.2008 tehdyllä tuontitulleja koskevalla päätöksellään maksettavaksi sekä tullivelan että tuonnin arvonlisäveron. Eurogate teki maksupäätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin. Se nosti hylkäävästä päätöksestä kanteen Finanzgericht Hamburgissa.

45. Finanzgericht Hamburg (Hampurin verotuomioistuin) esitti jo tullivelan osalta unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen, jonka tämä ratkaisi tuomiossa Eurogate.[10] Mainitun tuomion 35 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että ”tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että muun kuin yhteisötavaran kohdalla velvollisuuden, jonka mukaan tavaran siirtäminen pois tullivarastosta on merkittävä viimeistään poissiirtämisen aikaan varastoa varten tarkoitettuun tavarakirjanpitoon, täyttämättä jättäminen johtaa tullivelan syntymiseen mainitusta tavarasta, vaikka se olisi jälleenviety”.

46. Eurogate riitauttaa lisäksi kyseisen päätöksen tuonnin arvonlisäveron osalta ja vaatii sen kumoamista.

47. Tässä yhteydessä Finanzgericht Hamburg (Hampurin verotuomioistuin) on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 77/388/ETY säännösten vastaista kantaa tuonnin arvonlisävero tavaroista, jotka on jälleenviety muina kuin yhteisötavaroina mutta joista on tullikoodeksin 204 artiklassa tarkoitetun velvollisuuden – tässä: velvollisuuden, jonka mukaan tavaran siirtäminen pois tullivarastosta on merkittävä varastoa varten tarkoitettuun tavarakirjanpitoon viimeistään poissiirtämisen aikaan – täyttämättä jättämisen vuoksi syntynyt tullivelka?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:

Velvoitetaanko direktiivin 77/388/ETY säännöksissä kantamaan tällaisissa tapauksissa tavaroiden tuonnista arvonlisäveroa vai onko jäsenvaltioilla tässä suhteessa harkintavaltaa?

sekä

3) Onko varastonpitäjä, joka varastoi kolmannesta maasta tuodun tavaran tullivarastoonsa palvelunsuoritussuhteen perusteella voimatta määrätä tavarasta, velvollinen maksamaan tuonnin arvonlisäveron, joka on syntynyt direktiivin 77/388/ETY 10 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa, luettuna yhdessä tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan kanssa, tarkoitetun velvollisuuden täyttämättä jättämisen vuoksi, vaikka varastonpitäjä ei käytä tavaraa direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuihin verollisiin liiketoimiinsa?”

B *Asia C-228/14*

48. Hannoverin lentoaseman tai Leipzigin lentoaseman tullitoimiston kautta käynnistettiin 5.1.2011 ulkoinen passitusmenettely T 1, joka koski asetetussa määräajassa (12.1.2011 mennessä) Macaoon vietäviä tavaroita. DHL Hub Leipzig GmbH (jäljempänä DHL), joka oli tullikoodeksin 96 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tavaroiden kuljettaja, ei esittänyt tavaroita Leipzigin lentoaseman tullitoimistolle ennen niiden lähettämistä Macaoon.

10 — C-28/11, EU:C:2012:533.

49. Tullimenettelyä ei voitu päättää soveltamisasetuksen 366 artiklan 2 kohdan mukaisesti, koska tarvittavia asiakirjoja ei ollut esitetty.

50. Hauptzollamt Braunschweig määräsi 8.8.2011 tekemällään päätöksellä DHL:n maksamaan tuonnin arvonlisäveron tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti. Maksetun arvonlisäveron määrä oli 6 002,01 euroa. DHL vaati 29.2.2012 kyseisen päätöksen nojalla maksetun tuonnin arvonlisäveron palauttamista tullikoodeksin 236 artiklan mukaisesti.

51. Hauptzollamt Braunschweig hylkäsi palauttamista koskevan hakemuksen 28.3.2012 tekemällään päätöksellä. Tuloksettoman oikaisuvaatimuksen jälkeen DHL nosti Finanzgericht Hamburgissa kanteen, jossa se vaatii Hauptzollamtin päätöksen kumoamista ja tuonnin arvonlisäveron palauttamista.

52. Tässä yhteydessä Finanzgericht Hamburg (Hampurin verotuomioistuin) on esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko tuonnin arvonlisävero tavaroista, jotka on jälleenviety muina kuin yhteisötavaroina tullivalvonnassa mutta joista on tullikoodeksin 204 artiklassa tarkoitetun velvollisuuden – tässä: velvollisuus päättää yhteisön ulkoinen passitusmenettely määräajassa esittämällä tavara tullille toimivaltaisessa tullitoimipaikassa ennen kolmanteen maahan vientiä – täyttämättä jättämisen vuoksi syntynyt tullivelka, tullikoodeksin 236 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä direktiivin 2006/112/EY säännösten kanssa, tarkoitetulla tavalla vero, joka ei ole lain mukainen, varsinkin jos velan maksusta vastuussa olevana pidetään sitä, joka on laiminlyönyt velvollisuutensa, vaikka sillä ei ole ollut määräysvaltaa tavaroihin?”

III Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

53. Ennakkoratkaisupyyntö asiassa C-226/14 kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimeen 8.5.2014 ja asiassa C-228/14 puolestaan 12.5.2014.

54. Unionin tuomioistuimen presidentin 14.10.2014 antamalla määräyksellä kyseiset kaksi asiaa yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä varten sekä niiden ratkaisemiseksi yhdellä tuomiolla.

55. Kirjalliseen menettelyyn osallistuivat Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, Kreikan hallitus ja komissio.

56. Ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta pyydettiin 5.6.2014 vahvistamaan, pysyttikö se ennakkoratkaisupyyntönsä voimassa, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen tuomio X.[11] Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoitti 3.10.2014 päivätyssä kirjelmässä haluavansa edelleen ratkaisun esittämiinsä ennakkoratkaisukysymyksiin. Se pyysi nimenomaisesti unionin tuomioistuinta ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavassa vastauksessa ”selventämään, onko niin, että kaikissa sellaisissa tapauksissa, joissa tullivelka on syntynyt tullikoodeksin 204 artiklan perusteella, myös arvonlisäverovelka syntyy direktiivin 77/388/ETY säännösten mukaisesti ilman muuta ja riippumatta siitä, sovelletaanko kyseiseen tavaraan vielä kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan b alakohdassa tarkoitettua suspensiomenettelyä tai ulkoista passitusmenettelyä vai ei, vai onko tuonnin arvonlisävero nimenomaan jätettävä perimättä sellaisista muista kuin yhteisötavaroista, joihin sovellettiin tullivarastointimenettelyä ja jotka on sen jälkeen asianmukaisen tulli-ilmoituksen nojalla jälleenviety yhteisön tullialueelta mutta joita koskeva tullivelka oli kuitenkin tällä välin syntynyt – mutta vahvistettu vasta jälleenviennin jälkeen – tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan nojalla sen

11 — C-480/12, EU:C:2014:329.

vuoksi, että tullivaraston pitäjä oli täyttänyt tavaroiden tullivarastosta pois siirtämisen merkitsemistä tätä varten pidettävään tavarakirjanpitoon koskevan velvollisuutensa vasta useita päiviä sen jälkeen, kun tavarat oli siirretty pois varastosta, vaikka hän olisi ollut velvollinen tekemään sen viimeistään silloin, kun tavarat siirrettiin pois varastosta”.

57. Unionin tuomioistuin kehotti 1.10.2015 antamassaan määräyksessä asianosaisia keskittymään suullisessa käsittelyssä antamissaan lausumissa asiassa C-226/14 esitettyihin toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen sekä asiassa C-228/14 esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen. Asianosaisia kehotettiin samoin ottamaan kantaa siihen, voidaanko katsoa, että tuonnin arvonlisävero on tullut maksettavaksi, kun tavara on jälleenviety.

58. Istuntoon, joka pidettiin 11.11.2015, osallistuivat Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate ja komissio.

IV Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

59. Eurogate katsoo asiassa C-226/14 esitetystä ensimmäisestä kysymyksestä, että tuonnin arvonlisäveron määrääminen on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa silloin, kun tullivelka on syntynyt tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella tilanteessa, jossa ei ole kyse kuudennessa direktiivissä tarkoitetusta maahantuonnista.

60. Samassa asiassa C-226/14 esitettyjen toisen ja kolmannen kysymyksen osalta Eurogate väittää, ettei jäsenvaltioilla ole liikkumavaraa kuudennessa direktiivissä tarkoitetun maahantuonnin käsitteen määrittämisessä. Sen mielestä niillä on jonkin verran harkintavaltaa sen määrittämisessä, kuka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron kuudennen direktiivin 21 artiklan mukaan, koska tältä osin on kaksi mahdollista vaihtoehtoista tulkintaa, nimittäin, että a) maahantuojaksi katsotaan muun kuin yhteisötavaran tuoja, toisin sanoen se, joka tekee siitä tulli-ilmoituksen tai syyllistyy tullisääntöjen rikkomiseen, tai b) maahantuojaksi katsotaan yksinomaan se, jolla on omistajalle kuuluva määräysvalta tavaraan sen maahantuontiajankohtana. Ensimmäisessä tapauksessa maahantuojalla olisi oltava maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeus, mitä sillä ei Eurogatea koskevassa asiassa ollut. Tästä käy edelleen kyseisen yrityksen mukaan selvästi ilmi, että sovellettava kansallinen oikeus on ristiriidassa unionin säännöstön kanssa.

61. Asiassa C-228/14 esitetystä ennakkoratkaisukysymyksestä Eurogate väittää, ettei arvonlisäveron maksuvelvollisuutta ole, jos passitusmenettelyssä ollut muu kuin yhteisötavara on jälleenviety tullivalvonnassa, kuten käsiteltävässä asiassa on tapahtunut. Eurogaten mielestä sen kuudennessa direktiivissä tarkoitettuun maahantuojan käsitteeseen liittyvät väitteet pätevät myös arvonlisäverodirektiivin yhteydessä.

62. Sekä Hauptzollamt Hamburg-Stadt että Hauptzollamt Braunschweig väittävät, että tulliin liittyvien velvollisuuksien laiminlyönnistä syntyy tullivelan lisäksi arvonlisäveron maksuvelvollisuus. Niiden mielestä se, että laiminlyödään velvollisuus merkitä tavarakirjanpitoon sellaiset tavarat, joihin sovelletaan tullivarastointimenettelyä, on rinnastettava tavaroiden siirtämiseen pois tullivalvonnasta. Tulliviranomainen menettää molemmissa tapauksissa mahdollisuuden tavaroiden liikkumisen valvontaan ja näin ollen sen varmistamiseen, että vientituen ennakkomaksujärjestelmään liittyviä edellytyksiä noudatetaan.

63. Hauptzollamt Hamburg-Stadt katsoo, että samalla tavoin kuin tulleja koskeva maksuvelvoite johtuu siitä, etteivät tullivarastointimenettelyn soveltamisesta saatavan edun edellytykset täyty (ja tullien kantaminen on näin ollen perusteltua), kyseistä etua ei myöskään voida vaatia arvonlisäveron osalta silloin, kun tullivarastointimenettelyyn liittyvä velvoite on jätetty täyttämättä siten, että se vaarantaa tulliviranomaisten tarkastukset.

64. Kreikan hallitus on väittänyt asiassa C-226/14 esitetystä ensimmäisestä kysymyksestä, että unionin arvonlisäverosäännöstöä ja tullimenettelysäännöstöä yhdessä luettaessa arvonlisäveroa koskeva vaatimus on nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa kuudennen direktiivin mukainen.

65. Toisesta kysymyksestä Kreikan hallitus katsoo, että tavaroiden maahantuontia ja maahantuontiin liittyvän verosaatavan syntymistä koskevien arvonlisäverodirektiivin säännösten soveltaminen on pakollista. Tavarakirjanpidon sääntöjenvastaisuus synnyttää tullivelan ilman, että viranomaisten tarvitsee arvioida asiaa tapauksessa vallitsevien olosuhteiden kannalta. Näin ollen tullivelan syntyminen pääasiassa vallitsevissa olosuhteissa merkitsee myös verovelvollisuutta, jolloin arvonlisävero peritään siltä, joka on velvollinen maksamaan veron ja täyttämään velvoitteen (varastonpitäjä).

66. Kolmannesta kysymyksestä Kreikan hallitus toteaa, että jäsenvaltioiden on määritettävä, kuka on velvollinen maksamaan tuontiveron, mutta sen mielestä veronmaksuvelvollisena ei voida pitää ainoastaan tavaroiden maahantuojaa vaan myös velallista, joka on velvollinen maksamaan tullikoodeksin perusteella syntyneen tullivelan.

67. Asiassa C-228/14 esitetystä kysymyksestä Kreikan hallitus väittää, että on ennen muuta määritettävä, merkitseekö velvollisuuksien täyttämättä jättäminen tavaroiden siirtämistä pois tullivalvonnasta velallisen toiminnan tai laiminlyönnin seurauksena ja onko asiaan liittyvät muodollisuudet hoidettu sääntöjenmukaisesti jälkikäteen. Koska asian olosuhteista ilmenee, ettei soveltamisasetuksen 859 artiklan 2 kohdan a ja c alakohtaa ole noudatettu, on Kreikan hallituksen mukaan tutkittava, pystyykö määrätoimipaikka varmistamaan, että samoille tavaroille on osoitettu tulliselvitysmuoto passitusmenettelyn päätyttyä. Kun siis otetaan huomioon yhtäältä verosaatavan syntymistä koskevat arvonlisäverodirektiivin säännökset ja toisaalta unionin tuomioistuimen tuomio asiassa X,[12] silloin kun on syntynyt tullikoodeksin 204 artiklaan perustuva tullivelka, toteutuu myös välittömästi erääntyvän arvonlisäveron verotettava tapahtuma. Arvonlisäveron maksuvelvollisia ovat ne henkilöt, joiden oli täytettävä passitusmenettelyyn liittyvät velvoitteet, toisin sanoen passituksesta vastaava (tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohta) ja tavaroiden kuljettaja (tullikoodeksin 96 artiklan 2 kohta), vaikka se ei voisi vähentää arvonlisäveroa.

68. Komissio väittää, että asiassa C-226/14 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi, kun otetaan huomioon tullien ja tuonnin arvonlisäveron väliset erot. Sen mukaan unionin tuomioistuin on näiden erojen perusteella katsonut, että arvonlisäverosaatavan ja tullivelan syntymistä on aina tarkasteltava erikseen, ja arvonlisävero voidaan periä, vaikka tullivelkaa ei syntyisi lainkaan, tai päinvastoin.

69. Komissio toteaa, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa säädetty edellytys on tavaroiden maahantuonti. Koska väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai suspensiomenettelyyn asetetut tavarat eivät ole maahantuotuja tavaroita, tuonnin arvonlisävero maksetaan vain, jos tavaroihin lakataan soveltamasta mainittuja menettelyjä. Käsiteltävässä asiassa tavarat olivat tullivarastointimenettelyn piirissä silloin, kun ne tosiasiallisesti vietiin tullialueen ulkopuolelle, joten niihin sovellettiin komission mukaan edelleen suspensiomenettelyä. Maahantuontia ei siis ollut tapahtunut, ja näin ollen ei myöskään ollut tarpeen maksaa tuonnin arvonlisäveroa.

70. Komissio jatkaa vielä, ettei siitä, että varastonpitäjän jätettyä täyttämättä velvoitteensa syntyy tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaan perustuva tullivelka, voida päätellä, että tavarat on tuotu maahan, koska tullikoodeksin 202 ja 203 artiklan perusteella syntyvistä veloista poiketen sen 204 artiklan perusteella syntyvä velka ei edellytä, että tavarat on saatettu unionissa taloudelliseen vaihdantaan. Maahantuonnin käsitettä ei myöskään voida laajentaa pelkästään viittaamalla unionin tullisäännöstöön kansallisessa lainsäädännössä, kuten UStG:n 21 §:ssä on tehty.

12 — C-480/12, EU:C:2014:329.

71. Komissio katsoo näin ollen, ettei asiassa C-226/14 esitettyihin toiseen ja kolmanteen kysymykseen ole aiheellista vastata. Se toteaa ainoastaan, että jos unionin tuomioistuin tulkitsee asian toisin, toiseen kysymykseen on vastattava siten, että jäsenvaltioilla on velvollisuus periä tuonnin arvonlisävero eikä niillä ole asiassa liikkumavaraa. Kolmanteen kysymykseen on komission mielestä vastattava, että jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 21 artiklan 4 kohdan nojalla vapaasti määrittää, kuka on velvollinen maksamaan tuonnin arvonlisäveron, edellyttäen, että ne noudattavat yhteisön arvonlisäverojärjestelmän periaatteita.

72. Komissio katsoo, että sen asiassa C-226/14 esitettyyn ensimmäisen kysymykseen liittyviä päätelmiä voidaan soveltaa täysimääräisesti myös asiaan C-228/14.

V Asian tarkastelu

A *Asia C-226/14*

1. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

73. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esitti asian C-226/14 taustalla olleessa kansallisessa menettelyssä aikanaan ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen,[13] jonka unionin tuomioistuin ratkaisi toteamalla, että tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ”on tulkittava siten, että muun kuin yhteisötavaran kohdalla velvollisuuden, jonka mukaan tavaran siirtäminen pois tullivarastosta on merkittävä viimeistään poissiirtämisen aikaan varastoa varten tarkoitettuun tavarakirjanpitoon, täyttämättä jättäminen johtaa tullivelan syntymiseen mainitusta tavarasta, vaikka se olisi jälleenviety”.[14]

74. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy edellä esitetyn pohjalta, ”johtaako mikä tahansa tuontitullivelan syntyminen automaattisesti tuonnin arvonlisäverosaatavan syntymiseen”.[15]

75. Kuten julkisasiamies Jääskinen totesi ratkaisuehdotuksessaan Eurogate, ”Saksan lainsäädännössä luotu yhteys tullien kantamisen ja tuonnin arvonlisäveron määräämisen välillä” ei ollut asianomaisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena.[16] Kysymys jäi tuolloin ratkaisematta[17] mutta tuli pian sen jälkeen uudelleen suoraan esille asiassa X,[18] jonka yhteydessä alankomaalainen tuomioistuin kysyi muun muassa, onko kuudennen direktiivin 7 artiklaa tulkittava ”siten, että arvonlisävero on maksettava, jos tullivelka syntyy yksinomaan [tullikoodeksin] 204 artiklan perusteella”.

76. Vastauksessaan asiassa X[19] esitettyyn kysymykseen unionin tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin 7 artiklaa ”on tulkittava siten, että arvonlisävero on maksettava, kun kyseisiin tavaroihin on lakattu soveltamasta kyseisessä artiklassa tarkoitettuja tullimenettelyjä, vaikka tullivelka on syntynyt yksinomaan asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 648/2005, 204 artiklan perusteella”.[20]

13 — Asia, joka johti tuomioon Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533).

14 — Tuomio Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533, 35 kohta ja tuomiolauselma).

15 — Asiassa C-226/14 esitetty ennakkoratkaisupyyntö (II. 3. b) (1) (b)).

16 — Ratkaisuehdotus Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:131, 45 kohta).

17 — Julkisasiamies Jääskinen totesi kuitenkin, että näytti siltä, ”etteivät komission esiin tuomat epäilyt tämän yhteyden yhteensopivuudesta unionin arvonlisäverolainsäädännön kanssa ole merkityksettömiä” (em. ratkaisuehdotus).

18 — C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — C-480/12, EU:C:2014:329, tuomiolauselman 2 kohta.

77. Ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta pyydettiin vahvistamaan tämän unionin tuomioistuimen antaman (toisen) ratkaisun valossa, pysyttikö se ennakkoratkaisupyyntönsä voimassa, jolloin se korosti, että ”asiassa C-480/12 annetusta tuomiosta ei voida selvästi päätellä, että tavaroihin olisi lakattu soveltamasta kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja tullimenettelyjä ja näin ollen se olisi katsottava arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitetuksi maahantuoduksi tavaraksi siitä lähtien, kun on syntynyt yhteisön tullikoodeksin 204 artiklan mukainen tullivelka, ja myös edellä mainitussa asiassa”. [21]

78. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kuudennen direktiivin mukaan tavara ei voi olla maahantuonnin kohteena silloin, kun siihen sovelletaan kokonaan tuontitulleista vapautettua tullimenettelyä. Sen mukaan ”tavaraan, jota nyt kyseessä olevan tilanteen tavoin ei ole saatettu tullivalvonnan ulkopuolelle, voidaan edelleen soveltaa tätä tullimenettelyä siinäkin tapauksessa, että tällä välin on tullikoodeksin 204 artiklan perusteella syntynyt tähän tullimenettelyyn liittyvien velvoitteiden noudattamatta jättämisestä johtuva tullivelka”. [22]

79. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin itse huomauttaa, tämä lähestymistapa vastaa julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotuksessaan X [23] puoltamaa lähestymistapaa, ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tulkitsevansa näin sitä tosiseikkaa, että unionin tuomioistuin jättää kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi tarkistaa, oliko riidanalaiseen tavaraan sen jälleenviennin ajankohtana lakattu soveltamasta kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa ja 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan a alakohdassa tarkoitettuja menettelyjä. [24]

80. Asiassa X [25] annetun tuomion tuomiolauselmassa unionin tuomioistuin totesi kiistatta, että kuudennen direktiivin 7 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisävero on maksettava aina, kun tavaroihin on lakattu soveltamasta mainitussa säännöksessä säädettyjä tullimenettelyjä, ”vaikka tullivelka on syntynyt yksinomaan tullikoodeksin 204 artiklan perusteella”.

81. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin muistuttaa, saman tuomion 54 kohdassa tarkennetaan tätä toteamusta ja korostetaan, että määräävä ajankohta sen toteamiseksi, että kyseisiä tullimenettelyjä on lakattu soveltamasta, on ”[tavaroiden] jälleenviennin ajankohtana”. [26] Tämä tarkennus on mielestäni merkityksellinen, sillä jos unionin tuomioistuin katsoi tuolloin, että tullivelan syntyminen tullikoodeksin 204 artiklan perusteella tarkoittaa, että tullimenettelyä lakataan soveltamasta – ja se aiheuttaa näin ollen arvonlisäveroverotettavan tapahtuman –, tämä johtui siitä, että tuomion 51 kohdassa esitetyn toteamuksen mukaisesti ”soveltamisasetuksen 866 artiklasta ilmenee, että jos tullivelka on syntynyt tuonnissa muun muassa tullikoodeksin 203 tai 204 artiklan säännösten mukaisesti ja jos tuontitullit on maksettu, tavaraa on pidettävä yhteisötavarana eikä siitä tarvitse tehdä vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevaa ilmoitusta”.

82. Olen komission [27] kanssa samaa mieltä siitä, että soveltamisasetuksen 866 artiklan tavoitteena on kohdella tullikoodeksin 4 artiklassa tarkoitettuina yhteisötavaroina niitä tavaroita, jotka ovat unionin tullialueella mutta joiden luovuttamiseksi vapaaseen liikkeeseen ei ole noudatettu tarvittavia muodollisuuksia. Niin kauan kuin kyseiset tavarat ovat unionin tullialueella, on mahdollista, että tämäntyyppisiä tavaroita (toisin sanoen tavaroita, jotka eivät täytä niitä edellytyksiä, joiden täyttymättä

21 — Finanzgerichtin unionin tuomioistuimelle 3.10.2014 esittämän kirjelmän 1 kohdan toinen alakohta.

22 — Em. kirjelmä.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, 66 kohta.

24 — Tuomio X (C-480/12, EU:C:2014:329, 54 kohta).

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Mainitun tuomion 54 kohdan sanamuoto on seuraava: ”Siinä tapauksessa, että kyseiseen tavaraan on jo lakattu soveltamasta kyseisiä menettelyjä mainitun tavaran jälleenviennin ajankohtana tullivelan syntymisen takia, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, mainitun tavaran on kuitenkin katsottava olleen kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdassa tarkoitetun ’maahantuonnin’ kohteena.”

27 — Sen kirjallisten huomautusten 76 kohta.

jääminen johtaa tullivelan syntymiseen)[28] saatetaan vaihdantaan unionin alueella, vaikka ne eivät ole saaneet tullikoodeksin 79 artiklassa tarkoitettua ”yhteisötavaran tullioikeudellista asemaa”. Saman säännöksen mukaan tämän aseman antaa ”luovutus vapaaseen liikkeeseen”, joka ”sisältää kauppapoliittisten toimenpiteiden soveltamisen, muiden tavaran maahantuontia koskevien muodollisuuksien suorittamisen sekä lain mukaan kannettavien tullien kantamisen”.[29]

83. Luovutus vapaaseen liikkeeseen on näin ollen yleinen tai tavanomainen menettely yhteisötavaran aseman saamiseksi. Se ei kuitenkaan ole ainoa menettely, sillä soveltamisasetuksen 866 artiklan mukaan kyseinen asema voidaan saada myös täyttämällä kaksi siinä säädettyä edellytystä, jotka ovat a) tuontitullivelan syntyminen – tämän asian kannalta merkityksellisin osin – tullikoodeksin 204 artiklan säännösten mukaisesti ja b) tuontitullien maksaminen. Näiden kummankin edellytyksen täyttyminen käsittää ”kauppapoliittisten toimenpiteiden soveltamisen, muiden tavaran maahantuontia koskevien muodollisuuksien suorittamisen sekä lain mukaan kannettavien tullien kantamisen”, toisin sanoen tullikoodeksin 79 artiklan toisessa kohdassa säädetyt vapaaseen liikkeeseen luovutuksen edellytykset.

84. Jos soveltamisasetuksen 866 artiklassa esitetään näin esittämälläni tavalla yhteisötavaran aseman antamiselle erityinen peruste, joka vastaa vapaaseen liikkeeseen luovutusta, tämän säännöksen soveltamisala koskee ainoastaan unionin tullialueella olevia tavaroita eikä siis jälleenvietyjä tavaroita. Koska jälleenviedyt tavarat on viety Euroopan unionin tullialueen ulkopuolelle, niitä ei voida aineellisesti saattaa taloudelliseen vaihdantaan siellä, eikä niiden siten ole tarpeen saada kyseistä asemaa niiden saattamiseksi vaihdantaan lainmukaisesti.

85. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävässä asiassa antamien tietojen mukaan riidanalaiset tavarat olivat niiden jälleenviennin ajankohtaan saakka koko ajan suspensiomenettelyssä (tullivarasto). Käsiteltävässä asiassa tapahtunut rikkominen, jonka johdosta sovellettiin tullikoodeksin 204 artiklaa unionin tuomioistuimen ensimmäisen tuomion Eurogate[30] mukaisesti, liittyy muotoseikkoihin: Eurogate ei merkinnyt tavaran siirtämistä pois tullivarastosta tavarakirjanpitoon määräajan kuluessa. Finanzgerichtin mukaan ei ollut minkäänlaista vaaraa tavaran saattamisesta taloudelliseen vaihdantaan Euroopan unionissa, koska velvollisuuden täyttämättä jättäminen todettiin vasta tavaroiden jälleenviennin jälkeen.

86. Näin ollen, ja kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa unionin tuomioistuimelle antamassaan vastauksessa, joka koski tuomion X[31] vaikutusta käsiteltävään asiaan, soveltamisasetuksen 866 artiklalla ei ole merkitystä tässä menettelyssä, koska pääasiassa kyseessä olevat tavarat, joihin sovellettiin keskeytyksettä suspensiomenettelyä, aiheuttivat tullivelan syntymisen vasta niiden jälleenviennin jälkeen. Tullivelasta johtuvien maksujen maksaminen ei voinut korvata tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovuttamisen edellytysten täyttämistä ja siitä seuraavaa yhteisötavaroiksi luokittelua yksinkertaisesti siksi, että tavaroiden jälleenviennin takia niiden oli mahdotonta saada tällaista asemaa.

87. Kun siis otetaan huomioon, että riidanalaisiin tavaroihin ei ollut lakattu soveltamasta tullivarastointimenettelyä *niiden jälleenviennin ajankohtana*, unionin tuomioistuimen tuomiossa X[32] asettamat edellytykset eivät täyty sen toteamiseksi, että kyse on ollut kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdassa tarkoitetusta maahantuonnista. Kyseessä oleviin tavaroihin nimittäin lakattiin

28 — Tullikoodeksin 202–205 artiklassa lueteltujen menettelyjen perusteella.

29 — Tullikoodeksin 79 artiklan toinen kohta.

30 — C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Finanzgerichtin unionin tuomioistuimelle 3.10.2014 jättämän kirjelmän 2 kohta.

32 — C-480/12, EU:C:2014:329, 54 kohta.

soveltamasta tullivarastointimenettelyä *niiden jälleenviennin takia*, mutta ei *tullikoodeksin 204 artiklaan perustuvan tullivelan johdosta* siten, että koska kyseessä olisivat olleet edelleen unionin tullialueella sijaitsevat tavarat, tullivelan maksaminen olisi merkinnyt niiden vapaaseen liikkeeseen luovutusta ja näin ollen niiden pitämistä yhteisötavaroina.

88. Katson loppujen lopuksi, että tuomion X[33] tuomiolauselmaa on sen sanamuodosta riippumatta tulkittava kyseisen tuomion 54 kohdassa tarkoitetun erityistilanteen asiayhteydessä. Tuomiolauselmaa on siis arvioitava suhteessa siihen tilanteeseen, että tullimenettelyjä on lakattu soveltamasta ennen tavaran jälleenviennin ajankohtaa ja että tästä syystä tullivelka on syntynyt joidenkin soveltamisasetuksen 866 artiklassa mainittujen säännösten perusteella.

89. Tämä tuomion X[34] *yhdistetty* tulkinta vastaa mielestäni parhaiten ja tarkimmin kuudennen direktiivin ja tullikoodeksin välistä loogista yhteyttä.

90. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”maahantuonnista maksettavan arvonlisäveron ja tullien olennaiset piirteet vastaavat siltä osin toisiaan, että velvollisuus niiden maksamiseen syntyy, kun tavara tuodaan unioniin ja saatetaan sen jälkeen vaihdantaan jäsenvaltioissa”; tätä rinnakkaisuutta ”vahvistaa lisäksi se, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan kytkeä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen tullin perusteena olevaan tapahtumaan ja tullisaatavan syntymiseen”.[35]

91. ”Vastaava” ei kuitenkaan tarkoita ”täysin samanlaista”, ja siksi unionin tuomioistuin suosittaa, että tullivelan ja arvonlisäverovelan syntymistä on tutkittava erikseen. Toisin ei voisi olla, kun otetaan huomioon näiden velkojen erilainen luonne – tällainen erottelu on mahdollinen, kun tullivelka ei tosiasiallisesti ole syntynyt yleiseen järjestelmään kuuluvien tavaroiden tullialueelle tuonnin vaan tiettyjen vaatimusten tai velvoitteiden täyttämättä jättämisen seurauksena.

92. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdan mukaisesti arvonlisäveroa on kannettava tavaroiden maahantuonnista. Saman säädöksen 7 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että ”tavaran maahantuonnilla” tarkoitetaan ”sellaisen tavaran saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä EY 23 ja EY 24 artiklassa säädettyjä edellytyksiä”.

93. Lähtökohtaisesti ja kuudennen direktiivin 7 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti tavaran fyysinen saapuminen unionin alueelle ei välttämättä merkitse sen arvonlisäveron alaista maahantuontia. Tätä asiaa koskevilta osin on todettava, että jos tavaraan aletaan soveltaa tullivarastointimenettelyä – toisin sanoen kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan c alakohdassa tarkoitettua menettelyä – siitä ajankohdasta alkaen, jolloin se saapuu fyysisesti unioniin, maahantuonti tapahtuu arvonlisäveron kannalta vasta sen jälkeen, kun edellä mainittua menettelyä on lakattu soveltamasta, mikä voi tapahtua muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa tavaran fyysinen saapuminen unionin alueelle toteutui. Näin ollen tavara voi liikkua unionissa *saapumatta kuitenkaan unionin alueelle* arvonlisäverotuksen kannalta.

94. Tavaran asettaminen johonkin kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan a, b, c ja d alakohdassa tarkoitetuista menettelyistä luo sille olosuhteet, joissa sen on mahdotonta tulla taloudelliseen vaihdantaan unionissa. Viimeksi mainittuun asemaan pääsevät vain yhteisötavarat, toisin sanoen tullikoodeksin 4 artiklan 7 alakohdan mukaisesti lähinnä unionin tullialueella tullikoodeksin

33 — C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Tuomio Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, 41 kohta), jossa viitataan tuomioon Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, 18 kohta) ja tuomioon Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, 90 ja 91 kohta).

23 artiklan mukaisissa olosuhteissa tuotetut tavarat tai tullialueen ulkopuolelta maahantuodut ja vapaaseen liikkeeseen luovutetut tavarat. Viimeksi mainituilla tavaroilla tarkoitetaan niitä tavaroita, joista on suoritettu tullit ja verot, joita ei kanneta johonkin edellä mainituista menettelyistä asetetuista tavaroista.

95. Jos on menetelty kuten nyt käsiteltävässä asiassa, eli tullivarastointimenettelyyn asetetut tavarat on jälleenviety mutta kyseistä menettelyä ei ole lakattu soveltamasta, vaikka tavarat ovat edelleen fyysisesti unionin alueella, niitä ei ole tuotu maahan kuudennessa direktiivissä [36] tarkoitetulla tavalla eikä arvonlisäveroa ole siis kannettava.

96. Jos sitä vastoin tavaroihin olisi lakattu soveltamasta tätä menettelyä silloin, kun ne vielä olivat unionin alueella, niitä olisi joka tapauksessa pidettävä maahantuotuina ja näin ollen arvonlisäveron alaisina tavaroina. Tältä osin ei ole merkitystä sillä, johtuuko soveltamisen lakkaaminen siitä, että kyseinen menettely on päätetty asianmukaisesti ja vastaavat tullit on maksettu, vai menettelyyn sovellettavien edellytysten rikkomisesta (eli jos jokin tullikoodeksin 202–205 artiklassa säädetyistä edellytyksistä täyttyy soveltamisasetuksen 866 artiklan mukaisesti).

97. Kun tullikoodeksin 202–205 artiklan perusteella syntynyt velka koskee jo jälleenvietyjä tavaroita, ei niiden unionin alueelta poistuminen vaikuta tullimaksuvelvollisuuteen. Tähän tullivelkaan voitaisiin lisätä vielä arvonlisäveroa koskeva vaatimus, jos tullivelan aiheuttaneen sääntöjenvastaisen yksittäistapauksen perusteella olisi mahdollista olettaa, että tavara on tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja se on näin ollen voinut olla arvonlisäverolliseksi toiminnaksi katsottavan kulutuksen kohteena.

98. Näin on tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdassa (tuontitullien alainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti tullialueelle) tai 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa (tavara siirretään pois tullivalvonnasta).

99. Näin ei kuitenkaan välttämättä ole tullikoodeksin 204 artiklan tilanteessa, joka ”koskee sellaisia eri tullimenettelyihin liittyvien velvollisuuksien laiminlyöntejä ja ehtojen noudattamatta jättämisiä, joilla ei ole vaikutusta tullivalvontaan”. [37] Näin ei luonnollisesti ole myöskään käsiteltävän asian tapauksessa, sillä Finanzgericht Hamburgin mukaan tavarat olivat tullivarastointimenettelyssä niiden jälleenvientiajankohtaan saakka eivätkä tulleet taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa. Tullikoodeksin 204 artiklan velvoitteiden täyttämättä jättämisen perusteella syntynyt tullivelka on siis maksettava, mutta sen lisäksi ei synny arvonlisäverotettavaa tapahtumaa, koska ei voida olettaa, että tavara on ollut kulutuksen kohteena unionin alueella.

100. Unionin tuomioistuin on perustellut velvoitteiden noudattamatta jättämisestä johtuvan tullivelan syntymistä toistuvasti viittaamalla riskiin, että tavara tulee (tai oletettavasti tulee) taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa, ja korostanut, että nämä velat tarjoavat nimenomaisesti suojamekanismin mainittua taloudelliseen vaihdantaan tuloa vastaan. [38] Eri tullimenettelyihin kuuluvien velvoitteiden ja edellytysten noudattamatta jättämiseen voi luonnollisesti sisältyä vaara, että tavarat päätyvät sisämarkkinoille ja kilpailevat epäoikeudenmukaisesti yhteisön tuottajien tavaroiden kanssa sekä johtavat verotulojen menetykseen.

36 — Ks. vastaavasti tuomio Profitube (C-165/11, EU:2012:692, 46 kohta).

37 — Tuomio X (C-480/12, EU:C:2014:329, 31 kohta), jossa viitataan tuomioon Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, 28 kohta).

38 — Ks. esim. tuomio Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, 31 kohta) ja tuomio Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, 52 kohta).

101. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin menettelee kuten nyt käsiteltävässä asiassa ja sulkee pois mahdollisen riskin siitä, että tavarat ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa, on vaikea ymmärtää, minkä taloudellisten realiteettien nojalla voitaisiin periä arvonlisäveron kaltainen välillinen kulutusvero siitä huolimatta, että on syntynyt edellytysten täyttymättä jäämisestä johtuva tullivelka.

102. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen toteamalla, että kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että arvonlisävero on maksettava, kun kyseessä oleviin tavaroihin on niiden jälleenviennin ajankohtana lakattu soveltamasta mainitussa artiklassa tarkoitettuja tullimenettelyjä tullikoodeksin 204 artiklan perusteella syntyneen tullivelan johdosta, sellaisissa olosuhteissa, joiden perusteella voidaan olettaa niiden tulleen taloudelliseen vaihdantaan unionissa.

2. Toinen ennakkoratkaisukysymys

103. Edellinen vastaus tekee mielestäni tarkoituksettomiksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiassa C-226/14 esittämät kaksi muuta ennakkoratkaisukysymystä. Jos unionin tuomioistuin tästä huolimatta tulkitsee asian toisin, tarkastelen niitä toissijaisesti.

104. Siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, velvoitetaanko kuudennessa direktiivissä – kun otetaan huomioon pääasiassa käsitellyn asian olosuhteet – kantamaan tuonnin arvonlisävero vai onko jäsenvaltioilla tältä osin tiettyä harkintavaltaa.

105. Sekä pääasian asianosaiset että Kreikan hallitus ja komissio ovat yhtä mieltä siitä, että jäsenvaltioilla ei ole tällaista harkintavaltaa, koska kuudennen direktiivin 7 artiklassa säädetään tyhjentävä ja lopullinen sääntö.

106. Mielestäni tähän käsitykseen on yhdyttävä. ”Tavaroiden maahantuonti” arvonlisäverotuksen perusteena ja sen määritteleminen kuudennen direktiivin 7 artiklan mukaisesti ovat kuudennessa direktiivissä lopullisesti ja tyhjentävästi ratkaistuja kysymyksiä, ja niitä on tulkittava unionin oikeudessa itsenäisesti. Toisin sanoen veron perustetta koskevat erot jäsenvaltioiden välillä haittaisivat kuudennen direktiivin tavoitteen saavuttamista. Kuten komissio muistuttaa,[39] tämä tavoite on – kuudennen direktiivin johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaisesti – toteuttaa todellisten sisämarkkinoiden kaltaiset yhteismarkkinat, joissa veron perusteen yhdenmukaistaminen mahdollistaa sen, että ”yhteisön verokannan soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa”.[40]

107. Jos siis kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdan mukaisesti tullikoodeksin 204 artiklaan perustuvan tullivelan syntyminen aiheuttaa arvonlisäverotettavan tapahtuman, jäsenvaltioilla ei ole harkintavaltaa todeta asiasta toisin.

108. Näin ollen ehdotan toissijaisesti, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, ettei tavaroiden maahantuonnista maksettavan arvonlisäveron kantaminen ole jäsenvaltioiden harkintavallassa.

39 — Komission kirjallisten huomautusten 72 kohta.

40 — Kuudennen direktiivin johdanto-osan yhdeksäs perustelukappale.

3. Kolmas ennakkoratkaisukysymys

109. Otan toissijaisesti kantaa myös ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kolmanteen kysymykseen eli siihen, onko pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa arvonlisävero on määrättävä kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan ja tullikoodeksin 204 artiklan yhteisen soveltamisen perusteella syntyvän tullivelan johdosta, arvonlisäveron velvollinen maksamaan varastonpitäjä, joka varastoi tavarat tullivarastoon, vaikka hänellä ei ole määräysvaltaa niihin eikä hän käytä tavaroita kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuihin verollisiin liiketoimiinsa.

110. Kaikki osapuolet ovat yhtä mieltä perusteesta, jonka mukaan kuudennen direktiivin 21 artiklan 4 kohdassa annetaan jäsenvaltioille toimivalta määrittää, kuka on velvollinen maksamaan tavaroiden maahantuonnin arvonlisäveron. Kreikan hallitus katsoo, ettei mikään edellytä, että ainoastaan tavaroiden maahantuoja olisi veronmaksuvelvollinen, joten se, joka on velvollinen maksamaan velvoitteiden laiminlyönnin takia tullikoodeksin perusteella syntyneen tullivelan, voi täyttää myös arvonlisäverovelalliseen sovellettavat edellytykset.

111. Eurogate sulkee pois tämän toisen mahdollisuuden sillä perusteella, että sille on esteenä se, että toimiessaan ainoastaan palveluntarjoajana varastonpitäjällä ei ole oikeutta vähentää maksettua arvonlisäveroa toisin kuin varastonpitäjällä, jolla on määräysvalta tavaroihin, mikä johtaa perusteettomaan erilaiseen kohteluun.

112. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 4 kohdan täysin selvän sanamuodon mukaan arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan ”maahantuonnissa henkilö tai henkilöt, jotka tuontivaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi”. On varmasti niin, että jos maahantuojaksi määrätty tai hyväksytty henkilö olisi Saksan oikeuden mukaan Eurogate – minkä selvittäminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä – kyseinen yritys ei voisi pyrkiä vähentämään arvonlisäveroa, koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa käsitellään vain niiden maksettavien verojen vähentämistä, joita koskevia ”tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin”.

113. Unionin tuomioistuin on hiljattain (25.6.2015) lausunut nyt käsiteltävän kaltaisesta kysymyksestä ja todennut, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan e alakohtaa, joka vastaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa, ”on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa suljetaan pois oikeus vähentää sellainen maahantuonnin arvonlisävero, jonka on velvollinen maksamaan kuljettaja, joka ei ole maahantuoja eikä kyseisten tavaroiden omistaja vaan on ainoastaan huolehtinut tavaroiden kuljetuksesta ja tullikäsittelystä osana omaa rahdinkuljetustoimintaansa, joka on arvonlisäveron alaista”. [41]

114. Unionin tuomioistuimen 25.6.2015 antamalla tuomiolla voi olla kahdenlaisia seurauksia. Ensinnäkään mikään ei estä sitä, että jonkin jäsenvaltion (tässä tapauksessa Saksan) lainsäädännössä määrätään kuljettaja tuonnin arvonlisäveron maksuvelvolliseksi. Toiseksi ei myöskään ole estettä sille, että maahantuotujen tavaroiden kuljettaja ei voisi tällaisissa tapauksissa vähentää maksettavia arvonlisäveroja.

115. Voidaan siis todeta, että näissä olosuhteissa jäsenvaltioilla on oikeus vapaasti määrätä varastonpitäjä tuonnin arvonlisäveron maksuvelvolliseksi, vaikka maksuvelvolliseksi määrätty henkilö ei voisi vähentää maksettavia veroja.

41 — Tuomio DSV Road (C-187/14, EU:C:2015:421, 51 kohta). Kuljetus- ja logistiikka-alan yritys DSV oli aloittanut kaksi yhteisön ulkoista passitusmenettelyä, joiden päätteeksi sitä vaadittiin maksamaan sekä tullimaksut (tullikoodeksin 203 artiklan perusteella ja toissijaisesti kyseisen koodeksin 304 artiklan mukaisesti) että tuonnin arvonlisävero, samalla kun siltä evättiin oikeus vähentää viimeksi mainittu vero.

B *Asia C-228/14*

116. Myös asiassa C-228/14 esitetty ennakkoratkaisukysymys koskee tuontitullivelan syntymistä tullikoodeksin 204 artiklan perusteella. Kyse ei kuitenkaan ole tullivarastoon liittyvien velvoitteiden rikkomisesta vaan tullikoodeksin 91–97 artiklassa säädetyn ulkoisen passitusmenettelyn velvoitteiden täyttämättä jättämisestä. Käsiteltävään asiaan ei myöskään voida soveltaa ajallisesti kuudetta direktiiviä vaan arvonlisäverodirektiiviä.

117. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy erityisesti, onko muina kuin yhteisötavaroina tullivalvonnassa jälleenvietyjen tavaroiden, joiden vuoksi on syntynyt tullikoodeksin 204 artiklassa säädetyn velvoitteen täyttämättä jättämisestä johtuva tullivelka, tapauksessa tullikoodeksin 236 artiklan 1 kohtaa tulkittava arvonlisäverodirektiivin valossa siten, ettei arvonlisäveroa ole maksettava silloin, kun tullivelkaa vaaditaan siltä, jolla ei ole ollut määräysvaltaa kyseessä oleviin tavaroihin.

118. Olen komission kanssa samaa mieltä siitä, että tähän kysymykseen voidaan vastata soveltamalla siihen asian C-226/14 tutkimisen yhteydessä esitettyjä toteamuksia.[42]

119. Käsiteltävä asia koskee nimittäin kyseisen asian tavoin tilannetta, jossa jälleenvietyihin tavaroihin ei ole lakattu soveltamasta suspensiomenettelyä (käsiteltävässä asiassa ulkoista passitusmenettelyä). Näin ollen katson tämän ratkaisuehdotuksen 98–115 kohdassa esitettyjen syiden takia, ettei kyse ole tosiasiallisesti ollut maahantuonnista, ja tästä syystä tuonnin arvonlisäveroa ei ole maksettava.

120. Jos unionin tuomioistuin ei jaa edellä esitettyä näkemystä, katson, että asiaan C-226/14[43] liittyvästä kolmannesta ennakkoratkaisukysymyksestä esitetyt toteamukset johtavat siihen, että tuonnin arvonlisäveron maksuvelvollinen voi olla kuljettaja, jolla ei ole määräysvaltaa tavaroihin.

VI Ratkaisuehdotus

121. Ehdotan edellä esitetyn perusteella, että unionin tuomioistuin vastaa esitettyihin kysymyksiin seuraavasti:

Ensisijaisesti:

1) Kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohtaa ja arvonlisäverodirektiivin 61 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisävero on maksettava, kun kyseessä oleviin tavaroihin oli niiden jälleenviennin ajankohtana lakattu soveltamasta mainituissa artikloissa tarkoitettuja tullimenettelyjä tullikoodeksin 204 artiklan perusteella syntyneen tullivelan johdosta, sellaisissa olosuhteissa, joiden perusteella voidaan olettaa niiden tulleen taloudelliseen vaihdantaan unionissa.

Toissijaisesti:

2) Jäsenvaltioilla ei ole harkintavaltaa arvonlisäveron kantamisessa silloin, kun on syntynyt yhteisön tullikoodeksin 204 artiklaan perustuva tullivelka.

3) Jos nyt käsiteltävässä asiassa on määrättävä arvonlisävero, varastonpitäjä tai kuljettaja voivat olla velvollisia maksamaan kyseisen veron kansallisen lainsäädännön mukaisesti, vaikka niillä ei olisi määräysvaltaa tavaroihin eivätkä ne voisi vähentää maksettavaa arvonlisäveroa.

42 — Komission kirjallisten huomautusten 89–95kohta.

43 — Edellä 112–114 kohta.