Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
6 päivänä maaliskuuta 2025 [1]

Asia C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
vastaan
Allmänna ombudet hos Tullverket

(Ennakkoratkaisupyyntö – Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Tavaroiden jälleentuonti – Palautustavarat – Arvonlisäverovapautus – 143 artiklan 1 kohdan e alakohta – Tullisäännösten täyttämisen tarpeellisuus – Tulliliitto – Tullikoodeksi – Palautustavaroiden vapauttaminen tuontitullista – 203 artikla – 86 artiklan 6 kohta – Tulli- ja arvonlisäverolainsäädännön suhde

I Johdanto

1. Käsiteltävä asia tarjoaa unionin tuomioistuimelle jälleen [2] tilaisuuden valottaa tullilainsäädännön ja tuonnin arvonlisäveroa koskevan lainsäädännön vuorovaikutusta, tällä kertaa arvonlisäverovapautuksen kannalta. Konkreettisesti kyse on tavaroiden, jotka on vapautettu tullista, unioniin tapahtuvan jälleentuonnin yhteydessä sovellettavasta vapautuksesta tuonnin arvonlisäverosta.

2. Tullittomuuden edellytykset tosin täyttyvät lähtökohtaisesti, mutta tullimenettelyä ei toteutettu asianmukaisesti. Unionin tuomioistuimen on näin ollen selvennettävä, mitä vaikutuksia tullimenettelystä johtuvien velvoitteiden (tässä tavaroiden esittäminen, tulli-ilmoituksen jättäminen ja tulleja koskevan vapautuksen hakeminen) laiminlyönnillä on tuonnin arvonlisäveroa koskevan vapautuksen käyttämiseen. Onko tuonnin arvonlisäveroa koskeva vapautus tältä osin liitännäinen jälleentuotujen tavaroiden tullittomuuteen nähden, vai onko molempia vapautuksia sovellettava itsenäisesti?

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

[i] Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa asian minkään asianosaisen todellista nimeä.

[2] Tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Arvonlisäveron syntypaikka – III) (C-791/22, EU:C:2024:59); tuomio 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Arvonlisäveron syntypaikka – II) (C-368/21, EU:C:2022:647); tuomio 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161); tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) ja tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Direktiivi 2006/112/EY[3] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)

3. Arvonlisäverodirektiivin 143 artikla koskee maahantuonnin vapautuksia:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

e) tavaroiden viejän suorittama vietyjen tavaroiden jälleenmaahantuonti samassa kunnossa kuin ne vietiin, jos tavarat ovat oikeutetut tullittomuuteen;

f) tavaroiden maahantuonti diplomaattisten ja konsulisuhteiden puitteissa, jos tavarat ovat oikeutetut tullittomuuteen;

– –”

2. Asetus (EU) N:o 952/2013[4] (jäljempänä tullikoodeksi)

4. Tullikoodeksin 203 artiklassa säädetään palautustavaroiden vapautuksesta tuontitullista seuraavaa:

”1. Muut kuin unionitavarat, jotka on alun perin viety unionin tullialueelta unionitavaroina ja jotka palautetaan sinne kolmen vuoden kuluessa ja ilmoitetaan luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen, on asianomaisen henkilön hakemuksesta vapautettava tuontitullista.

– –

5. Vapautus tuontitullista myönnetään ainoastaan, jos tavarat palautetaan samassa tilassa, jossa ne oli viety.

6. Tuontitullista vapauttamisen tueksi on esitettävä tiedot, jotka vahvistavat vapautusedellytysten täyttymisen.”

5. Tullikoodeksin 139 artiklassa säädetään tavaroiden esittämisvelvollisuudesta seuraavaa:

”1. Jonkun seuraavista henkilöistä on, unionin tullialueelle tuotujen tavaroiden saapuessa, esitettävä ne tullille viipymättä määrätyssä tullitoimipaikassa tai muussa tulliviranomaisten määräämässä tai hyväksymässä paikassa taikka vapaa-alueella:

a) henkilön, joka toi tavarat unionin tullialueelle;

[3] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se oli voimassa 1.7.2022 (viimeksi muutettuna EUVL 2022, L 155, s. 1).

[4] Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (uudelleenlaadittu), sellaisena kuin se oli voimassa 14.12.2016 (EUVL 2016, L 354, s. 32).

– –”

6. Tullikoodeksin 5 artiklan 33 alakohdassa määritellään tullille esittäminen seuraavasti:

”’tavaroiden esittämisellä tullille’ [tarkoitetaan] tulliviranomaisille annettavaa ilmoitusta tavaroiden saapumisesta tullitoimipaikkaan tai muuhun tulliviranomaisten osoittamaan tai hyväksymään paikkaan sekä kyseisten tavaroiden asettamista tullin saataville tullitarkastuksia varten”.

7. Tullikoodeksin 158 artikla koskee velvollisuutta tehdä tulli-ilmoitus:

”1. Kaikista tavaroista, jotka on tarkoitus asettaa johonkin tullimenettelyyn, vapaa-aluemenettelyä lukuun ottamatta, on tehtävä kyseistä tullimenettelyä koskeva tulli-ilmoitus.

– –”

8. Tullikoodeksin 5 artiklan 12 alakohdassa tulli-ilmoitus määritellään seuraavasti:

”’tulli-ilmoituksella’ [tarkoitetaan] tointa, jolla henkilö ilmoittaa määrämuodossa ja säädetyllä tavalla haluavansa asettaa tavaran tiettyyn tullimenettelyyn, ilmoittaen tarvittaessa samalla mahdollisesta tarpeesta soveltaa joitakin erityisjärjestelyjä”.

9. Tullikoodeksin 79 artiklassa säädetään tullisäännösten noudattamatta jättämisestä johtuvasta tullivelasta seuraavaa:

”1. Tuontitullin alaisista tavaroista syntyy tuontitullivelka jokaisessa seuraavista tapauksista:

a) kun ei täytetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee muiden kuin unionitavaroiden tuomista unionin tullialueelle, niiden siirtämistä pois tullivalvonnasta taikka kyseisten tavaroiden kuljetusta, jalostusta, varastointia, väliaikaista varastointia, väliaikaista maahantuontia tai niistä vapautumista kyseisellä alueella;

– –

3. Edellä 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa velallisia ovat:

a) henkilö, jonka oli täytettävä kyseiset velvollisuudet;

– –”

10. Tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohtaan sisältyy poikkeus tullikoodeksin 79 artiklaan muun muassa silloin, kun tullilainsäädännössä säädetään tullittomuudesta:

”Kun tullilainsäädännössä säädetään tavaran etuuskohtelusta, tullittomuudesta tai osittaisesta tai täydellisestä tuonti- tai vientitullista vapauttamisesta tämän asetuksen 56 artiklan 2 kohdan d–g alakohdan, 203, 204, 205 ja 208 artiklan tai 259–262 artiklan tai yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta 16 päivänä marraskuuta 2009 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1186/2009 nojalla, tällaista etuuskohtelua, tullittomuutta tai vapauttamista sovelletaan

myös niissä tapauksissa, joissa syntyy tullivelka tämän asetuksen 79 tai 82 artiklan nojalla, jos tullivelan syntymiseen johtanut laiminlyönti ei ollut vilpillisen menettelyn yritys.”

11. Tullikoodeksin johdanto-osan 38 perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:

”(38) On tarkoituksenmukaista ottaa huomioon asianomaisen henkilön vilpitön mieli tapauksissa, joissa tullivelka syntyy siksi, että tullilainsäädäntöä ei ole noudatettu, ja pyrkiä minimoimaan velallisen laiminlyönnistä aiheutuvat seuraukset.”

B Ruotsin oikeus

12. Riita-asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana sovellettiin Ruotsin arvonlisäverolakia (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200)).[5]

13. Arvonlisäveroa on sen 1 luvun 1 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan maksettava sellaisesta tavaroiden maahantuonnista, joka on veronalaista. Maahantuonnilla tarkoitetaan 2 luvun 1 a §:n mukaan sitä, että tavara maahantuodaan Ruotsiin Euroopan unionin ulkopuolelta.

14. Arvonlisäverolain 3 luvun 30 §:n 1 momentista käy ilmi, että verosta vapautetaan sellainen maahantuonti, joka on vapautettu verosta verovapaudesta maahantuonnin yhteydessä (jne.) annetun lain (1994:1551) (lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.) mukaisesti.

15. Verovapaudesta maahantuonnin yhteydessä (jne.) annetun lain 2 luvun 5 §:n 1 momentissa säädetään muun muassa, että verovapaus on myönnettävä unionitavaroille, jotka niiden viejä on sen jälkeen, kun se on vienyt ne unionista kolmanteen maahan, tuonut Ruotsiin ilman, että niitä on jalostettu sinä aikana, jonka ne olivat vietyinä unionin ulkopuolelle. Sen 2 momentin mukaan verovapaus myönnetään vain, jos tavarat kuuluvat esimerkiksi unionin tullikoodeksin 203 artiklan mukaisen tullista vapauttamisen piiriin. Tavaroita, jotka ovat tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun asetuksen (ETY) N:o 2658/87 mukaan tullittomia, on käsiteltävä siten kuin ne olisivat olleet tullinalaisia.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

16. Kantaja omistaa hevosia, joita käytetään kilpailuissa eri maissa. Hän vei kaksi hevosta Norjaan eli unionin tullialueen ulkopuolelle. Sen jälkeen, kun hevoset olivat osallistuneet kilpailuihin, ne tuotiin takaisin unioniin ylittämällä raja Norjasta Ruotsiin. Kantaja ei pysähtynyt tullitoimipaikassa ilmoittaakseen tuonnista ja tehdäkseen tulli-ilmoituksen. Sen sijaan hänet pysäytettiin Tullverketin (tulli, Ruotsi) tienvarsitarkastuksessa pian sen jälkeen, kun hän oli ohittanut tullitoimipaikan.

17. Tullverket päätti määrätä kantajalle 41 178 Ruotsin kruunun (SEK) (n. 3 500 euron) suuruisen tuonnin arvonlisäveron. Tullivelkaa ei kuitenkaan vahvistettu. Tullverketin mukaan jälleentuonnin yhteydessä myönnettävää vapautusta arvonlisäverosta ei voitu myöntää, koska kantaja ei ollut ilmoittanut hevosia luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen eikä myöskään hakenut vapautusta tullista.

[5] Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan uudessa arvonlisäverolaissa (Mervärdesskattelag [2023:200]) on pääasiallisesti vastaavanlaisia säännöksiä.

18. Kantaja valitti kyseisestä päätöksestä Förvaltningsrätt i Karlstadiin (Karlstadin hallinto-oikeus, Ruotsi), joka hylkäsi valituksen. Förvaltningsrätt i Karlstad totesi, että hevosia ei ollut esitetty tullille eikä niistä ollut tehty tulli-ilmoitusta niiden saapuessa unionin tullialueelle, että tullivelka oli näin ollen syntynyt ja että tämä merkitsi sitä, että on maksettava arvonlisäveroa. Kyseinen tuomioistuin totesi lisäksi, että se, että tavarat ilmoitetaan luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen, ja se, että ilmoittaja tekee tullittomuutta koskevan hakemuksen, on edellytys sille, että jälleentuonnin yhteydessä myönnetään vapautus arvonlisäverosta. Koska kumpaakaan ei ollut tapahtunut, vapautusta arvonlisäverosta ei voitu myöntää.

19. Sekä kantaja että allmänna ombudet hos Tullverket (yleisen intressin edustaja tulliviranomaisessa, Ruotsi) valittivat Förvaltningsrätt i Karlstadin tuomiosta Kammarrätt i Göteborgiin (Göteborgin kamarioikeus, Ruotsi) ja vaativat, että päätös on kumottava. Kammarrätt hylkäsi valitukset pääasiallisesti samoilla perusteilla kuin Förvaltningsrätt. Kantaja on valittanut viimeksi mainitusta tuomiosta Högsta förvaltningsdomstoleniin (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi).

20. Käsiteltävässä asiassa on riidanalaista, tekikö kantaja hevosista suullisen ilmoituksen, kun tullihenkilöstö pysäytti hänet sen jälkeen, kun hän oli ohittanut tullitoimipaikan. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee kuitenkin ainoastaan sellaista tapahtumien kulkua, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ottanut lähtökohdaksi, toisin sanoen tullitoimipaikan ohittamista esittämättä tavaroita tullille, tekemättä tulli-ilmoitusta ja hakematta tullilta vapauttamista.

21. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, miten arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ja tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohtaa on tulkittava. Sen mukaan mahdollisuuksia on kaksi. Joko tullikoodeksin 203 artiklassa säädettyjen edellytysten vapautuksen myöntämiselle on täytyttävä kaikissa tapauksissa tai vapautus voidaan myöntää myös silloin, kun 203 artiklassa säädetyt menettelylliset edellytykset eivät täyty (tässä tapauksessa puuttuivat sekä ilmoitus tavaroiden luovuttamisesta vapaaseen liikkeeseen että hakemus tullista vapauttamiseksi).

22. Tässä tilanteessa Högsta förvaltningsdomstol on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ja unionin tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohtaa ja 203 artiklaa tulkittava siten, että sekä 203 artiklassa säädettyjen aineellisten edellytysten että siinä säädettyjen muodollisten edellytysten on täytyttävä, jotta jälleentuonnin yhteydessä voidaan myöntää vapautus tuontitullista ja näin ollen vapautus arvonlisäverosta, kun unionin tullikoodeksin 79 artiklan nojalla on syntynyt tullivelka sillä perusteella, että tullikoodeksin 139 artiklan 1 kohdassa säädettyä esittämisvelvollisuutta ei ole täytetty?”

23. Ainoastaan Euroopan komissio esitti kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

IV Oikeudellinen arviointi

24. Ennakkoratkaisukysymys koskee tullikoodeksin ja arvonlisäverodirektiivin vuorovaikutusta niin sanottujen palautustavaroiden tapauksessa. Ne ovat unionitavaroita, jotka viedään unionin tullialueelta mutta jotka tuodaan takaisin sinne tietyn ajan kuluessa muuttumattomina (tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta). Riita-asian kohteena on tuonnin arvonlisäverosta tehty päätös. Kantaja vetoaa arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohtaan. Kyseisessä säännöksessä tuonnin arvonlisäverosta vapautetaan ”tavaroiden jälleenmaahantuonti – –, jos tavarat ovat oikeutetut tullittomuuteen”.

25. Koska kantaja ei ole toteuttanut tullimenettelyä asianmukaisesti jälleentuonnin yhteydessä mutta tullista vapauttamisen aineelliset edellytykset täyttyvät, herää kysymys, onko tuonnin arvonlisäveroa koskeva vapautus liitännäinen tullilainsäädäntöön nähden. Siinä tapauksessa tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisen tullista vapauttamisen kaikkien edellytysten on täytyttävä ja tullimenettely on toteutettava asianmukaisesti. Vai riittääkö, jos ainoastaan tullista vapauttamisen aineelliset edellytykset täyttyvät?

26. Poistuessaan unionin tullialueelta hevoset menettivät unionitavaran aseman (tullikoodeksin 154 artiklan a alakohta), ja niistä tuli muita kuin unionitavaroita (tullikoodeksin 5 artiklan 24 alakohta). Jos muut kuin unionitavarat on tarkoitus tuoda takaisin unionin tullialueelle, ne on – jollei erityisten tullimenettelyjen soveltamisesta muuta johdu – ilmoitettava uudelleen luovutettavaksi vapaaseen liikkeeseen (tullikoodeksin 201 artiklan 1 kohta), ja samassa yhteydessä lähtökohtaisesti syntyy tullivelka (tullikoodeksin 77 artiklan 1 kohta). Entisiin unionitavaroihin (palautustavaroihin) kohdistuvan tullirasitteen välttämiseksi tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään tietyin edellytyksin niiden vapauttamisesta tulleista. Vapautuksen edellytykset eivät kuitenkaan täyty, jos tulli-ilmoitusta ei tehty (tullikoodeksin 158 artiklan 1 kohta ja 201 artiklan 1 kohta) eikä vapautusta tuontitullista haettu (tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta). Jos tulli-ilmoitusta ei tehty eikä tavaroita esitetty tullille (tullikoodeksin 139 artiklan 1 kohta), syntyy lisäksi tullivelka tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla.

27. Tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdassa säädetään poikkeuksesta tullivelan syntymiseen. Kyseisen säännöksen mukaan tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaista palautustavaroiden tullittomuutta sovelletaan erityisesti myös niissä tapauksissa, joissa tullivelka on syntynyt tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla eli silloin, kun ei täytetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvoitetta. Tätä sovelletaan kuitenkin vain, jos tullivelan syntymiseen johtanut laiminlyönti ei ollut vilpillisen menettelyn yritys.

28. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan tulkinnan yhteydessä selvitetään ensinnäkin, onko tuonnin arvonlisäveroa koskevan vapautuksen myöntäminen liitännäinen tullilainsäädäntöön nähden ja edellyttääkö se, että tullilainsäädännön mukaisen vapautuksen kaikki edellytykset täyttyvät (jäljempänä A jakso). Jos asia on näin, arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukainen vapautus tuonnin arvonlisäverosta voitaisiin myöntää käsiteltävässä asiassa vain, jos edellä mainittu tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohtaan sisältyvän poikkeuksen tunnusmerkistö täyttyy (jäljempänä B jakso).

A Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan tulkinta

1. Sanamuoto ja systematiikka

29. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan sanamuoto ei ole yksiselitteinen. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan f alakohta koskee tavaroita, jotka ”ovat oikeutetut tullittomuuteen” (saksaksi ”für die eine Zollbefreiung gilt” eli ”johon sovelletaan tullivapautusta”), kun taas e alakohta koskee tavaroita, jotka ”ovat oikeutetut tullittomuuteen” (saksaksi ”unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]” eli ”tullivapautuksen alaiset tavarat”).

30. Tämä viittaa siihen, että f alakohdan osalta kaikkien tullivapautuksen edellytysten on joka tapauksessa täytyttävä, muuten sitä ei ”sovelleta”. Sitä vastoin (arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdassa) tavarat ovat tullivapautuksen alaisia, vaikka tullimenettelyä ei noudatettu. Tämä kielellinen ero on kuitenkin vain saksankielisessä versiossa.[6]

31. Historiallisesti tarkasteltuna palautustavaroiden vapautus tuonnin arvonlisäverosta on ollut olemassa jo kuudennesta direktiivistä[7] lähtien. Tuolloin käytössä ei kuitenkaan ollut unionin laajuista yhtenäistä tullimenettelyä. Kullakin jäsenvaltiolla oli oma tullimenettelylainsäädäntönsä. Ei olisi ollut kovinkaan mielekästä, jos yhdenmukaistettu verovapautus olisi ollut riippuvainen jäsenvaltioiden erilaisista tullimenettelylainsäädännöistä. Tästä syystä sellaisenaan arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohtaan sisällytetty viittaus ”[tavaroihin, jotka] ovat oikeutetut tullittomuuteen” voi tuskin tarkoittaa (nykyisin yhdenmukaistetun) tullilainsäädännön noudattamista.

2. Tarkoitus

a) Palautustavaroita koskevien vapautusten tavoitteet

32. Tullilainsäädännön tarkoituksena on suojella kotimaisia tavaroita kolmansien osapuolten tuonnin aiheuttamalta kilpailulta ja siten varmistaa oikeudenmukaiset kauppasuhteet. Tämä tavoite ei kuitenkaan päde palautustavaroihin, koska ne olivat alun perinkin peräisin unionista. Tätä taustaa vasten tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään palautustavaroiden vapauttamisesta tuontitullista.

33. Tavaroista, jotka tulevat taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja voivat olla kulutuksen kohteena,[8] kannetaan sitä vastoin tuonnin arvonlisäveroa. Tuonnin arvonlisäveron on tarkoitus rasittaa kolmansista maista tuotuja tavaroita arvonlisäverotuksessa samalla tavalla kuin tavaroita tuontijäsenvaltiossa. Jos tavarat, jotka ovat alun perinkin peräisin unionista, tuodaan

[6] Vrt. esim. tanskan-, ranskan-, espanjan-, italian-, portugalin- ja hollanninkielinen versio. Niiden lisäksi pieni kielellinen ero on englanninkielisessä versiossa (”where those goods are exempt from customs duties” (e alakohta) ja ”goods which are exempt from customs duties” (f alakohta), ja vastaava ero on myös ruotsinkielisessä versiossa. Tämä ero ei kuitenkaan ole yhtä selvä kuin saksankielisessä versiossa.

[7] Liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 14 artiklan 1 kohdan e alakohta.

[8] Tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, 34 kohta) ja tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

palautustavaroina muuttumattomina jälleen unioniin, ei kuitenkaan ole mitään ”kulutettavaa” arvonnousua, jota olisi verotettava. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdassa otetaan tämä huomioon säätämällä vapautuksesta tuonnin arvonlisäverosta.

b) Sääntöjenvastaisen toiminnan erilaiset seuraukset

34. Sekä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdassa että tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa otetaan siis huomioon palautustavaroiden erityistilanne. Tullivelka syntyy kuitenkin vain, jos toimitaan tullilainsäädännön sääntöjen vastaisesti. Lisäksi arvonlisäverovelka voi syntyä vain, jos kyseinen sääntöjenvastainen toiminta täyttää samalla arvonlisäverolainsäädäntöön sisältyvän tuonnin tunnusmerkistön.[9] Tämä edellyttää, että tavarat voitaisiin luovuttaa jäsenvaltiossa myös ”kulutukseen, josta olisi kannettava veroa”. Pelkkä tullimenettelyn rikkominen voi viitata tähän. Vastaava olettama voidaan kuitenkin kumota.[10]

35. Jos vapautus tuonnin arvonlisäverosta kuitenkin evätään esimerkiksi viittaamalla tullilainsäädännössä säädetyn hakemuksen puuttumiseen, jätetään huomiotta juuri tämä ero. *Tuonnin arvonlisäveroa koskevan vapautuksen* epääminen olisi seurausta *tullilainsäädännön sääntöjen vastaisesta toiminnasta*, vaikka ”kulutusta, josta olisi kannettava veroa”, ei ole tapahtunut. Tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitettujen palautustavaroiden tapauksessa ei nimittäin tapahdu mitään arvonnousua, jota voitaisiin ”kuluttaa” ja jota olisi verotettava (ks. edellä 33 kohta).

36. Erilaiset oikeudelliset seuraukset vastaavat tulli- ja arvonlisäverolainsäädännön lähtökohtaista itsenäisyyttä.[11] Unionin tuomioistuin on tosin ennen kaikkea aiemmassa oikeuskäytännössään korostanut tulli- ja arvonlisäverolainsäädännön rinnakkaisuutta.[12] Tämä koski kuitenkin useimmiten ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan kaltaisia yksittäisiä säännöksiä. Myöskään siitä usein perusteluna mainitusta lausumasta, jonka mukaan ”maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron ja tullien olennaiset piirteet vastaavat siltä osin toisiaan, että velvollisuus niiden maksamiseen syntyy, kun tavara tuodaan unioniin ja saatetaan sen jälkeen vaihdantaan jäsenvaltioissa”,[13] ei voida johtaa liitännäisyyttä.[14] Se pikemminkin osoittaa ainoastaan sen, että käytännössä velvollisuus maksaa tulli ja velvollisuus maksaa tuonnin arvonlisävero syntyvät usein yhtä aikaa.

[9] Ks. tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Arvonlisäveron syntypaikka – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 31 kohta); tuomio 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Arvonlisäveron syntypaikka – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, 27 ja 31 kohta); tuomio 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, 48 kohta); tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, 44 ja 48 kohta) ja tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, 64 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[10] Näin nimenomaisesti myös tuomiossa 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, 48 kohta).

[11] Ks. jo ratkaisuehdotukseni Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:7, 80 kohta).

[12] Tuomio 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, 47 kohta); tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161, 29 kohta) ja tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, 41 kohta).

[13] Tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Arvonlisäveron syntypaikka – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 23 kohta); tuomio 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Arvonlisäveron syntypaikka – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, 25 kohta); tuomio 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, 47 kohta); tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161, 29 kohta) ja tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, 41 kohta).

[14] Ks. tuomio 25.10.2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, 41 kohta).

37. Tullivelan ja tuonnin arvonlisäverovelan syntypaikat voivat sitä vastoin aivan hyvin erota toisistaan.[15] Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tullivelan syntymiseen liitetään ainoastaan ajankohta, jona tuonnin arvonlisäverovelka syntyy, mutta siinä ei mainita lainkaan verotuspaikkaa.[16] Arvonlisäveron maksuvelvollisuuden syntypaikkaa ei nimittäin voida määrittää tullilainsäädännön perusteella, koska muutoin voisi syntyä ristiriita verotuksen alueperiaatteen kanssa.[17] Unionin tuomioistuimen näkemyksen mukaan arvonlisäverosaatava voi myös pysyä voimassa tullivelan lakkaamisesta riippumatta.[18] Kaikki tämä osoittaa selvästi, etteivät nämä kaksi sääntelyjärjestelmää ole liitännäisiä. Tästä syystä unionin tuomioistuin ei myöskään viittaa enää asianomaisten sääntelyjärjestelmien rinnakkaisuuteen vaan ainoastaan niiden väliseen ”yhteyteen”[19] tai ”kytkentään”[20].

c) Käytännön näkökohdat esteenä liitännäisyydelle

38. Käytännössä tuonnin arvonlisävero ja tullit kannetaan ja käsitellään yhdessä. Näin esimerkiksi toimet voidaan hoitaa yhdessä palvelupisteessä ja helpotetaan tarkastuksia.[21] Nyt tarkasteltavassa tapauksessa tuonnin arvonlisäverovapautusta voidaan hakea samanaikaisesti tulli-ilmoituksen jättämisen kanssa.

39. Tällaiset käytännön näkökohdat eivät kuitenkaan riitä perusteeksi liitännäisyydelle, jonka perusteella tullilainsäädännön mukaista menettelyä olisi noudatettava myös arvonlisäverovapautuksen osalta.[22] Nämä kaksi sääntelyjärjestelmää on nimittäin laadittu eri tavalla. Tullikoodeksin 1 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan ”[tulli]koodeksia sovelletaan yhtenäisesti koko unionin tullialueella”. Lisäksi tulli kuuluu yksinomaan unionille.[23] Tuonnin arvonlisävero ei sitä vastoin kuulu unionille vaan sille jäsenvaltiolle, jossa maahantuonti tapahtuu, koska (oletettu) lopullinen kulutus tapahtuu siellä.[24] Tästä syystä siellä sovellettava arvonlisäverokanta on ratkaiseva.

40. Lisäksi tullilainsäädäntö on määrämuotoisempaa kuin arvonlisäverolainsäädäntö. Siten jo tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisten tullilainsäädännön velvoitteiden laiminlyönti johtaa tullivelan syntymiseen. Arvonlisävero taas on yleinen kulutukseen kohdistuva vero, jolla verotetaan tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorittamisesta kuluttajalle

15 Ks. tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Arvonlisäveron syntypaikka – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 30 ja 31 kohta); tuomio 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Arvonlisäveron syntypaikka – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, 27 ja 31 kohta); tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161, 34 ja 35 kohta) ja tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, 48 ja 53 kohta).

16 Tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Arvonlisäveron syntypaikka – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 28 kohta).

17 Tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Arvonlisäveron syntypaikka – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 34 kohta).

18 Tuomio 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, 51 kohta).

19 Tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161, 27 kohta).

20 Tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Arvonlisäveron syntypaikka – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 23 kohta).

21 Ks. esim. tullikoodeksin johdanto-osan 13 perustelukappale ja 42 perustelukappaleen toinen virke.

22 Ks. tullikoodeksin johdanto-osan yhdeksännen perustelukappaleen neljäs virke; sen mukaan ”tullilainsäädännön tulisi olla yhdenmukaisempaa tuontimaksujen kantamista koskevien säännösten kanssa, *muuttamatta* kuitenkaan voimassa olevien verosäännösten soveltamisalaa”.

23 Ks. Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä ja päätöksen 2014/335/EU, Euratom kumoamisesta 14.12.2020 annetun neuvoston päätöksen (EU, Euratom) 2020/2053, sellaisena kuin se oli voimassa 15.12.2020 (EUVL 2020, L 424, s. 1), 2 artiklan 1 kohdan a alakohta; ks. myös tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Arvonlisäveron syntypaikka – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 32 kohta).

24 Tuomio 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Arvonlisäveron syntypaikka – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, 32 kohta).

aiheutuvia kustannuksia.[25] Tämä tavoite on lähtökohtaisesti riippumaton menettelymääräysten rikkomisesta. Arvonlisäverolainsäädännön mukaisten muodollisuuksien rikkominen ei siten lähtökohtaisesti johda arvonlisäverovelan syntymiseen. Verovapautus on näin ollen myönnettävä yhteisöluovutusten yhteydessä, jos niiden aineelliset edellytykset täyttyvät. Pelkkä muodollisten edellytysten täyttymättä jääminen ei lähtökohtaisesti oikeuta vapautuksen epäämiseen.[26]

41. Juuri nyt tarkasteltavassa tapauksessa liitännäisyyden hyväksyminen johtaisi käytännön syistä erittäin eriskummalliseen lopputulokseen. Tullimenettelylainsäädännön rikkomisesta huolimatta tullivelkaa ei vahvistettaisi (ilmeisesti siksi, että näihin hevosiin sovellettava tullikanta on 0 prosenttia). Tullimenettelylainsäädännön rikkomisen vuoksi sitä vastoin vahvistettaisiin tuonnin arvonlisävero, vaikka palautustavaroiden arvonnousua, jota olisi verotettava, ei ole tapahtunut. Selvästi kaavamaisemmassa tullilainsäädännössä tullivelasta luovutaan (aineellisista syistä), kun taas selvästi vähemmän kaavamaisessa arvonlisäverolainsäädännössä – arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly tullikoodeksin 79 artiklan vastinetta – tuonnin arvonlisäverovelka syntyy vapautuksesta huolimatta.

42. Lisäksi on todettava, ettei ole arvonlisäverolainsäädännön tehtävä varmistaa tullimenettelyn noudattamista. Tullikoodeksin 42 artiklan rikkomisten osalta kansallisessa lainsäädännössä on pikemminkin säädettävä seuraamus (esim. seuraamusmaksu). Lisäksi tullivapautusten käyttämisen osalta on joka tapauksessa edelleenkin olemassa kannustin tulli-ilmoituksen tekemiseen ja tavaroiden tullille esittämiseen. Jos tätä velvoitetta ei noudateta, tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla syntyy nimittäin lähtökohtaisesti tullivelka, ellei sovelleta tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdan poikkeusta (tästä edellä 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

3. Välipäätelmä

43. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukainen vapautus tuonnin arvonlisäverosta ei siten edellytä tullimenettelyn noudattamista. Pikemminkin riittää, että tullista vapauttamisen aineelliset edellytykset (tässä tapauksessa vastaavien palautustavaroiden olemassaolo) täyttyvät. Tilanne on tällainen käsiteltävässä asiassa. Tästä syystä tullilainsäädännön mukaisen tavaroiden tullille esittämistä koskevan velvoitteen tai tulli-ilmoituksen tekemistä koskevan velvoitteen laiminlyöminen tai tullivapautuksen hakematta jättäminen ei johda siihen, että palautustavaroita (tässä hevosia) koskeva tuonnin arvonlisäveron vapautus, jonka aineelliset edellytykset täyttyvät, raukeaa.

B Toissijaisesti: tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdan tulkinta

44. Vain siltä varalta, että unionin tuomioistuin näkee asian toisin, on tutkittava, sovelletaanko tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaista palautustavaroita koskevaa vapautusta tullilainsäädännön mukaisten velvoitteiden laiminlyönnistä (tulli-ilmoitusta ei tehty eikä tavaroita esitetty tullille) huolimatta tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdan nojalla. Tämä edellyttää erityisesti sitä, ettei kantaja yrittänyt menetellä vilpillisesti.

[25] Ks. esim: tuomio 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 23 kohta); tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym. (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 37 kohta – ”vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena”) ja tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 kohta – ”Ainoastaan annetulla sitoumuksella on merkitystä siten, että vain kulutukseen liittyvät sitoumukset voivat kuulua yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alaisuuteen” – ja 23 kohta).

[26] Vakiintunut oikeuskäytäntö, esim. tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 34 kohta); tuomio 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, 37 kohta) ja tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 ja 30 kohta).

45. Tässä – nyt käsiteltävässä asiassa toissijaisessa – lähestymistavassa olisi kuitenkin se periaatteellinen haittapuoli, että kaikki ongelmat, joita aiheutuu sovellettaessa tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 86 artiklan 6 kohtaan sisältyvää poikkeuksen poikkeusta, siirrettäisiin arvonlisäverolainsäädäntöön. Tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdan ja johdanto-osan 38 perustelukappaleen kaltaiset subjektiivisuutta painottavat säännökset (vilpitön mieli) ovat kuitenkin lähtökohtaisesti vieraita arvonlisäverolainsäädännölle. Sama pätee arvonlisäveron maksuvelvollisuuden syntymiseen menettelymääräysten rikkomisen perusteella. Nyt tarkasteltava tapaus osoittaa selkeästi siihen liittyvät hankaluudet.

46. Ensinnäkin on epäselvää, onko tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohta ylipäätään merkityksellinen käsiteltävässä asiassa. Tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukainen vapautus edellyttää nimittäin tulli-ilmoituksen tekemistä. Sitä ei kuitenkaan tehty käsiteltävässä asiassa, minkä vuoksi vapautus ei puhtaasti muodollisesti tarkasteltuna tulisi kyseeseen. Tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdassa kuitenkin edellytetään pelkästään, että vapautuksesta ”säädetään”. Lisäksi tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdalla pyrittiin juuri minimoimaan tullilainsäädännön rikkomisesta (esim. tulli-ilmoituksen tekemättä jättämisestä) aiheutuvat seuraukset (ks. tullikoodeksin johdanto-osan 38 perustelukappale). Tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdan soveltamista puoltavat siten vankemmat perusteet.

47. Se, onko tulli-ilmoituksen tekemättä jättämistä ja hevosten tullille esittämättä jättämistä pidettävä nyt tarkasteltavassa tapauksessa vilpillisen menettelyn yrityksenä, on sitä vastoin tosiseikkoja koskeva kysymys. Tämän edellyttämä tosiseikkojen arviointi on lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Vaikuttaa kuitenkin hyödylliseltä antaa sille suuntaviivoja siihen, milloin kyseessä on kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vilpillisen menettelyn yritys. Unionin tuomioistuin ei tietääkseni ole vielä käsitellyt tätä kysymystä.

48. Sananmukaisen merkityksen mukaan vilpillisesti yrittää menetellä henkilö, joka on tietoinen tullivelan syntymisestä ja pyrkii välttämään sen. Lisäksi tullikoodeksin johdanto-osan 38 perustelukappaleessa selvennetään, että sen 86 artiklan 6 kohdassa pyritään ottamaan huomioon vilpitön mieli tapauksissa, joissa tullivelka syntyy siksi, että tullilainsäädäntöä ei ole noudatettu. Henkilö toimii kuitenkin vilpittömässä mielessä vain, jos hän pyrkii menettelemään oikein ja saattoi luottaa omaan arvioonsa.[27] Tullikoodeksin johdanto-osan 38 perustelukappaleen mukaan tullikoodeksilla pyritään minimoimaan laiminlyönnistä aiheutuvat seuraukset. Törkeä huolimattomuus voi siten kuitenkin merkitä vilpillisen menettelyn yritystä. Sellaisesta on kyse, jos tuojan täytyi olla tietoinen tullilainsäädännön mukaisista velvoitteistaan, koska hän on jättänyt ne huomiotta törkeän huolimattomuuden vuoksi. Tämän vahvistaa myös vertailu sen edeltäjäsäännökseen eli yhteisöjen tullikoodeksin[28] 212 a artiklaan. Siinä käytettiin ilmaisuja ”vilpillinen menettely” ja ”ilmeinen huolimattomuus”, jotka unionin lainsäätäjä on nyt koonnut käsitteen ”vilpillisen menettelyn yritys” alle.

49. Törkeän huolimattomuuden sisällyttäminen vilpillisen menettelyn yritykseen on perusteltua myös siksi, että tullilainsäädäntö on hyvin määrämuotoista tullilainsäädännön mukaisiin joukkomenettelyihin liittyvien rajallisten valvontamahdollisuuksien vuoksi. Vasta tulli-ilmoituksen tekeminen ja tavaroiden esittäminen tullille antavat tulliviranomaisille mahdollisuuden tarkastaa maahantuotavat tavarat. Tästä syystä tullivelka syntyy tullikoodeksin

[27] Ks. tullivelallisen perustellusta luottamuksesta ja vilpittömästä mielestä tullien jälkitullauksin kantamisen yhteydessä tullikoodeksin 119 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 3 kohdan kolmas ja neljäs alakohta sekä tuomio 16.3.2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat edeltäjäsäännöksestä).

[28] Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EUVL 2006, L 302, s. 1).

79 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla lähtökohtaisesti jo tullimenettelyn rikkomisen seurauksena. Ainoastaan tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohta muodostaa tästä poikkeuksen, jota ei kuitenkaan sovelleta, jos kyseessä on vilpillisen menettelyn yritys. Vilpillisen menettelyn yrityksen liian suppea tulkinta olisi ristiriidassa tämän sääntö–poikkeus-suhteen kanssa. Tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohtaan sisältyvää poikkeusta on näin ollen tulkittava suppeasti. Tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta vilpillisen menettelyn yrityksestä on näin ollen kyse jo silloin, jos tuoja oli tietoinen tullilainsäädännön mukaisista velvollisuuksista, jotka se on laiminlyönyt tai joista se ei ollut tietoinen törkeän huolimattomuuden vuoksi.

50. Tietoisuuteen (tai tietämättömyyteen) tai siihen, että tuojan olisi pitänyt olla tietoinen näistä velvoitteista, liittyvistä subjektiivisista olosuhteista on oltava objektiivisia liittymäkohtia.[29] Tässä yhteydessä tapaukseen liittyvillä olosuhteilla on suuri painoarvo. Tämä pätee erityisesti lähtökohtaisesti neutraaleihin menettelytapoihin, joilla ei ole objektiivista merkitystä (kuten tullitoimipaikan ohittamisella pysähtymättä).

51. Ammattimaisten talouden toimijoiden tapauksessa monet seikat puoltavat sitä, että niiden voidaan olettaa olevan tietoisia tullilainsäädännön mukaisista velvoitteista. Henkilö, joka vie hevosiaan sääntöjenmukaisesti maasta, tuntee selvästikin tullilainsäädännön. Siinä tapauksessa lienee todennäköistä, että hän myös tietää, että hänen on tuotava hevosensa jälleen sääntöjenmukaisesti takaisin maahan.

52. Jos maahantuoja kuitenkin oli tietoinen tullilainsäädännön mukaisesta velvoitteestaan (esim. tehdä tulli-ilmoitus ja esittää tavarat tullille) tai ei ollut tietoinen siitä törkeän huolimattomuuden vuoksi, tämän velvoitteen laiminlyönti merkitsee yleensä myös vilpillisen menettelyn yritystä. Tilanne voi olla toinen, jos kyseessä on ylivoimainen este tai akuutti hätätilanne, jossa asianomaisella ei ole tullilainsäädännön mukaisten velvoitteiden laiminlyönnille mitään järkevää, oikeudellisesti hyväksyttävää toimintavaihtoehtoa.

53. Edellä esitetyn perusteella kyseessä on siis tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdassa tarkoitettu vilpillisen menettelyn yritys, jos objektiivisista (tapaukseen liittyvistä) olosuhteista ilmenee, että tuoja oli tietoinen tullilainsäädännön mukaisista velvoitteistaan tai ei ollut tietoinen niistä törkeän huolimattomuuden vuoksi ja on laiminlyönyt ne. Tällöin tullivelka syntyy tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla velvoitteen (tietoisen tai törkeästä huolimattomuudesta johtuvan) laiminlyönnin perusteella. Jos arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdassa edellytetään tosiasiallisesti myös tullimenettelyn noudattamista, vapautus tuonnin arvonlisäverosta olisi kaiketi evättävä nyt tarkasteltavassa tapauksessa (jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tosiseikkojen arvioinnista muuta johdu).

V Ratkaisuehdotus

54. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Högsta förvaltningsdomstolin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdassa edellytetään ainoastaan, että tullikoodeksin 203 artiklan aineelliset edellytykset täyttyvät. Jos tullikoodeksin 79 artiklan mukainen tullivelka on syntynyt pelkästään siksi, ettei tullikoodeksin 158 artiklan 1 kohdan mukaista velvoitetta tehdä tulli-ilmoitus ja 139 artiklan 1 kohdan mukaista velvoitetta esittää

[29] Vastaavasti jo tuomio 25.10.2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, 47 kohta) arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdasta ja sen varmistamisesta, ettei kyse ole veropetokseen osallistumisesta.

tavarat tullille ole noudatettu tai ettei tullikoodeksin 203 artiklan mukaista vapautusta tuontitullista ole haettu, tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitettu palautustavaroiden jälleentuonti on vapautettu arvonlisäverosta. Tästä syystä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaisen tuonnin arvonlisäveroa koskevan vapautuksen kannalta on merkityksetöntä, täyttyykö tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdan mukaisen poikkeuksen tunnusmerkistö (sen perusteella, ettei kyseessä ole vilpillisen menettelyn yritys).