JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

23 päivänä huhtikuuta 2009 [1]

I Johdanto

1. Hoge Raad der Nederlanden pyytää tällä ennakkoratkaisupyynnöllä yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta 28.3.1983 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 918/83 [2] 27 artiklaa, jossa säädetään kolmannesta maasta yhteisöön lähetettyjen vähäarvoisten lähetysten tullittomuudesta. Pääasiallisesti on kysymys siitä, sovelletaanko – ja jos sovelletaan, niin missä olosuhteissa – kyseistä tullista vapauttamisen edellytystä myös, jos lähetetään ja ilmoitetaan yhdessä useita yksittäisiä paketteja, joiden arvo jää säännöksessä säädetyn raja-arvon alapuolelle ainoastaan erikseen tarkasteltuna.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Asetuksen N:o 918/83 [3] 27 artiklassa säädettiin sen alkuperäisessä muodossa seuraavaa:

”Jollei 28 artiklan säännöksistä muuta johdu, tuontitullittomuus myönnetään tavaralähetyksille, jotka toimitetaan niiden vastaanottajalle postitse kirjeinä tai postipaketteina ja joiden sisältämät tavarat ovat yhteisarvoltaan enintään 10 ecua[[4]].”

3. Asetuksessa (ETY) N:o 2287/83 [5] asetettiin lisäehto asetuksen N:o 918/83 27 artiklan

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – EYVL L 105, s. 1, sellaisena kuin se on muutettuna yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta annetun asetuksen (ETY) N:o 918/83 muuttamisesta 7.11.1991 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 3357/91, (EYVL L 318, s. 3; jäljempänä asetus N:o 918/83 tai asetus).

3 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asetus N:o 918/83.

4 – Tietyistä euron käyttöön ottamiseen liittyvistä säännöksistä 17.6.1997 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1103/97 (EYVL L 162, s. 1 ja sitä seuraavat sivut) 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että viittaukset ecuun korvataan viittauksella euroon siten, että yksi ecu vastaa yhtä euroa. Sen vuoksi ecu korvataan jäljempänä eurolla, paitsi suorissa lainauksissa. Vrt. myös asia C-294/02, komissio v. AMI Semiconductor Belgium, tuomio 17.3.2005 (Kok., s. I-2175, 32 kohta).

5 – Yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta annetun asetuksen (ETY) N:o 918/83 27 artiklan täytäntöönpanotoimenpiteistä 29.7.1983 annettu komission asetus (ETY) N:o 2287/83 (EYVL L 220, s. 12). [Tämän asetuksen lainaukset on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.]

mukaisen tullittomuuden myöntämiselle. Siinä säädettiin seuraavaa:

”Asetuksen N:o 918/83 27 artiklan mukainen tullittomuus koskee ainoastaan lähetyksiä, jotka toimitetaan postitse kirjeinä tai postipaketteina suoraan kolmannesta maasta yhteisössä olevalle luonnolliselle tai juridiselle henkilölle.”

4. Asetuksen N:o 2287/83 johdanto-osan kolmannessa ja neljännessä perustelukappaleessa perustellaan tätä muutosta seuraavasti:

”Sellaista tilannetta on vältettävä, että taloudelliset yritykset hyötyvät säännöksestä siten, että ne kehittävät erityisiä toimintoja tai siirtävät keinotekoisesti olemassa olevat toiminnot muualle aiheuttaen samalla kilpailuvääristymiä yhteismarkkinoilla; näiden vääristymien välttämiseksi on tarkoituksenmukaista jättää tuontitullittomuuden ulkopuolelle lähetykset, joihin on sovellettu toista tullimenettelyä ennen vapaaseen liikkeeseen luovuttamista;

tämän vuoksi tullittomuus voidaan myöntää ainoastaan sellaisille lähetyksille, jotka toimitetaan suoraan kolmannesta maasta yhteisössä olevalle luonnolliselle tai juridiselle henkilölle.”

5. Asetuksella (ETY) N:o 3357/91 [6] poistettiin asetuksen N:o 918/83 27 artiklan postitse toimittamista koskeva rajoitus.

6. Asetuksen N:o 3357/91 ensimmäisessä perustelukappaleessa selitetään tätä muutosta:

”Yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta 28 päivänä maaliskuuta 1983 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 918/83, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna asetuksella (ETY) N:o 4235/88, 27 artiklassa säädetyn hallinnollista yksinkertaistamista koskevan toimenpiteen on ollakseen tehokas koskettava kaikkea vähäarvoisista tavaroista koostuvien lähetysten tuontia.”

6 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asetus N:o 3357/91.

7. Edellä esitetystä seuraa, että asetuksen N:o 918/83 27 artiklassa säädetään asetuksella N:o 3357/91 muutetussa muodossa nykyään seuraavaa:

”Jollei 28 artiklan säännöksistä muuta johdu, tuontitullittomuus myönnetään vähäarvoisista tavaroista koostuville lähetyksille, jotka lähetetään suoraan kolmannesta maasta yhteisössä olevalle vastaanottajalle.

’Vähäarvoisella tavaralla’ tarkoitetaan tavaroita, joiden todellinen kokonaisarvo ei ylitä 22 ecua lähetystä kohti.”

8. Asetuksen N:o 918/83 28 artiklassa suljetaan tietyt tavarat tullittomuuden ulkopuolelle.

III Tosiseikat, ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

9. Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymys tulliasioitsija Har Vaessen Douane Service B.V:lle (jäljempänä Har Vaessen) osoitetun maksuunpanopäätöksen laillisuudesta.

10. Ennakkoratkaisupyynnössä esitettyjen tietojen ja asianosaisten lausumien mukaan asian käsittely alankomaalaisessa tuomioistuimessa on tapahtunut pääpiirteissään seuraavasti.

11. Har Vaessen ilmoitti ECS Media B.V:n (jäljempänä ECS), jonka kotipaikka on Alankomaissa, toimeksiannosta 12.11.1998–28.10.1999 tekemillään ilmoituksilla vapaaseen liikkeeseen CD-levyjä, kasetteja ja videonauhoja. Tavaroiden tilaajina olivat ECS:n alankomaalaisen emoyhtiön ECI voor Boeken en Platen B.V:n (jäljempänä ECI), yksityiset asiakkaat. ECI ja sen tytäryhtiö ECS olivat tehneet sopimuksen, jonka mukaan ECI siirsi tilaukset ECS:lle, joka puolestaan toimitti tilatut tavarat asiakkaille Sveitsissä sijaitsevasta jakelukeskuksesta.

12. ECS saattoi tavarat Sveitsissä lähetyskuntoon. Jokaiseen pakettiin merkittiin osoitetietoihin kyseisen tavaran tilanneen ECI:n asiakkaan nimi. Paketissa oli mukana nimelle ECI kirjoitettu pankkisiirtolomake, jolla asiakas pystyi maksamaan tavaran sen saatuaan. Pankkisiirtolomakkeeseen oli tavaran hinnan lisäksi merkitty erikseen lähetyskustannuksia koskeva summa.

13. Har Vaessen kuljetti paketit yhdistettynä lähetyksenä PTT Post B.V:n (jäljempänä PTT) jakelukeskukseen. PTT toimitti tavarat jakelukeskuksesta ECI:n yksittäisille asiakkaille.

14. Tulli-ilmoituksissaan Har Vaessen vaati, että asiassa oli sovellettava asetuksen N:o 918/83 27 artiklassa tarkoitettua tullittomuutta, jonka mukaan tuontitullittomuus myönnetään lähetyksille, joiden kokonaisarvo ei ylitä 22:ta euroa. Ilmoituslomakkeen [7] 8 kohtaan oli merkitty vastaanottajaksi PTT, 9 kohtaan maksuliikenteestä vastaavaksi ECS ja 15 kohtaan lähetys/vientimaaksi Sveitsi. Ilmoituslomakkeeseen oli liitetty luetteloita yksityisistä henkilöistä, jotka olivat yksittäisille henkilöille pakattujen tavaroiden vastaanottajia, ja luetteloihin oli merkitty näiltä henkilöiltä laskutetut korvaukset. On kiistatonta, ettei yksittäisten pakettien tavaroiden arvo ylittänyt 22:ta euroa.

15. Alankomaiden viranomaiset eivät myöntäneet Har Vaessenille pyydettyä tullittomuutta. Har Vaessenia vaadittiin 29.12.1999 tehdyllä päätöksellä maksamaan kuljetetuista tavaroista tullia yhteensä 436 907,60 Alankomaiden guldenia (NLG). Lisäksi Har Vaessenia vaadittiin maksamaan arvonlisäveroa yhteensä 4 468 110,70 NLG.

16. Maksuvaatimukset pysytettiin niistä tehdyn oikaisuvaatimuksen jälkeen, minkä jälkeen Har Vaessen nosti kanteen tästä päätöksestä. Gerechtshof Amsterdam kumosi arvonlisäveron maksuvaatimukset, mutta hylkäsi tulleja koskevan kanteen perusteettomana.

17. Har Vaessen on hakenut tähän päätökseen muutosta Hoge Raadissa. Hoge Raad on lykännyt asian käsittelyä 7.12.2007 tekemällään päätöksellä ja on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – asetuksen [N:o 918/83, sellaisena kuin se on muutettuna] 27 artiklaa tulkittava siten, että tässä artiklassa tarkoitettuun tullittomuuteen voidaan vedota sellaisten tavaroiden lähetysten osalta, jotka ovat tosin yksitellen tarkasteltuna vähäarvoisia, mutta yhdistettynä lähetyksenä esitettynä näin lähetettyjen tavaroiden todellinen kokonaisarvo ylittää 27 artiklassa säädetyn arvorajan?

7 – Tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen N:o 2454/93 liitteessä 37 oleva II osasto.

2) Onko asetuksen [N:o 918/83, sellaisena kuin se on muutettuna] 27 artiklan soveltamista varten lähdettävä siitä, että käsitteeseen ”lähetyksille – – suoraan kolmannesta maasta yhteisössä olevalle vastaanottajalle” sisältyy myös sellainen tilanne, jossa tavara on tosin kolmannessa maassa ennen tavaran lähettämistä vastaanottajalle, mutta vastaanottajan sopimuspuoli on sijoittautunut yhteisön alueelle?”

18. Har Vaessen, Alankomaiden hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat esittäneet kirjallisia ja suullisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimessa vireillä olevassa menettelyssä.

IV Arviointi

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

19. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee lähinnä sitä, voidaanko asetuksen N:o 918/83 27 artiklan mukaista tullittomuutta soveltaa myös yhdistettynä lähetyksenä lähetettäviin ja tullattavaksi ilmoitettaviin yksittäisiin lähetyksiin, joiden arvo ei ylitä 22:ta euroa, mutta joiden yhteisarvo ylittää tämän rajan.

20. Asetuksen N:o 918/83 27 artiklassa säädetään, että tuontitullittomuus myönnetään ”vähäarvoisista tavaroista koostuville lähetyksille, jotka lähetetään suoraan kolmannesta maasta yhteisössä olevalle vastaanottajalle”.

21. Kyseisen 27 artiklan vapautusedellytys on muotoiltu sanamuodoltaan laajaksi. Paikallista edellytystä lukuun ottamatta sen ulkopuolelle ei rajata sen enempää lähettäjiä kuin vastaanottajiakaan, niin että molempina osapuolina voivat olla sekä luonnolliset että juridiset henkilöt, yksityishenkilöt ja yritykset. Kyseisen 27 artiklan sanamuotoon sisältyvät näin ollen myös yksittäiset lähetykset, jotka kuljetetaan ja ilmoitetaan yhdessä muiden yksittäisten lähetysten kanssa.

22. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, sovelletaanko vapautusedellytystä myös esillä olevassa asiassa käsitellyn kaltaiseen lähettämiseen. Yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet käsittelevät kahta tähän liittyvää näkökohtaa.

23. Ensimmäiseksi nousee esiin kysymys siitä, kuka on tällaisen yhdistetyn lähetyksen vastaanottaja, eli ovatko vastaanottajia ne, joille paketit niissä ilmoitettujen tietojen mukaan on osoitettu, vai onko vastaanottaja, kuten Alankomaiden hallitus väittää, PTT, joka on vastaanottanut koko yhdistetyn lähetyksen toimitettavaksi yksittäisille saajille.

24. Toiseksi on käsiteltävä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esille nostamaa kysymystä siitä, seuraako vapautusedellytyksen tarkoituksesta ja tavoitteesta väistämättä sen soveltamisalan teleologinen supistaminen.

1. Vastaanottaja

25. Alankomaiden hallitus katsoo, että lähetysten vastaanottaja on PTT. Huolitsija toimitti nimittäin lähetykseen kootut yksittäiset lähetykset rajan ylityksen jälkeen PTT:lle, jonka tehtävänä oli toimittaa paketit niille, joille paketit oli osoitettu. Sen vuoksi PTT on Alankomaiden hallituksen mielestä 27 artiklassa tarkoitettu vastaanottaja. Koska PTT on vastaanottanut lähetyksen, jonka yksittäisten lähetysten arvojen summasta koostuva kokonaisarvo ylittää huomattavasti 27 artiklan mukaisen raja-arvon, vapautusedellytys ei koske tätä tapausta.

26. Komissio puolestaan katsoo, että 27 artiklassa tarkoitettuja vastaanottajia ovat tässä ne, joille yksittäiset paketit on osoitettu. Komission mielestä kyseinen toimitus muodostaa siis erilaisten yksittäisten lähetysten yhteiskuljetuksen yksittäisille asiakkaille eikä PTT:lle osoitettua lähetystä, jonka arvo ylittää 27 artiklassa säädetyn rajan. Komission käsityksen mukaan käsiteltävänä olevan kaltainen tilanne kuuluu vapautusedellytyksen soveltamisalaan.

27. Komission kanssa on oltava yhtä mieltä siitä, että vastaanottajia ovat tässä ne, joille yksittäiset paketit on osoitettu. PTT on ainoastaan väliasema logistisessa ketjussa, joka alkaa Sveitsistä tavaran luovuttamisesta huolitsijalle ja päättyy Alankomaihin yksittäisten pakettien saapumiseen niille, joille paketit on osoitettu, jolloin nämä toimivat 27 artiklan mukaisina vastaanottajina.

28. ECS saattaa tavarat Sveitsissä lähetyskuntoon, ja jokaiseen pakettiin merkitään Alankomaissa olevan asiakkaan osoite. Paketit voitaisiin näin ollen ilman muuta luovuttaa Sveitsin postille ja lähettää Alankomaissa oleville asiakkaille ulkonaisesti yhtenäisen lähetystapahtuman välityksellä. Lopullinen toimitus vastaanottajalle Alankomaissa tapahtuisi todennäköisesti tällöinkin Alankomaiden postin eli kuljetusketjun uuden lenkin välityksellä. Tässä tapauksessa olisi hyvin vaikea pitää Alankomaiden postia pakettien vastaanottajana, koska se suorittaa toimituksen Alankomaissa Sveitsin postin puolesta.

29. Se, toimittaako Sveitsin posti paketit Alankomaihin, jossa sikäläinen PTT toimittaa paketit edelleen niille, joille ne on osoitettu, vai hoitaako lähetyksen ensimmäisen vaiheen

huolitsija, ei saa vaikuttaa siihen kysymykseen annettavaan vastaukseen, ketä on pidettävä pakettien 27 artiklassa tarkoitettuna vastaanottajana. Kunkin paketin vastaanottaja on se, jolle paketti lähetysketjun alusta alkaen on osoitettu, ei Alankomaiden PTT, joka toimii ainoastaan moniosaisen lähetysketjun väliasemana.

30. Ei voi näet olla asetuksen tarkoituksen ja tavoitteen mukaista, että tiettyjä kuljetusmenetelmiä suositaan toisten kustannuksella siten, että vapautusedellytystä sovelletaan yksiosaiseen kuljetusmenetelmään muttei moniosaiseen kuljetusketjuun.

31. Yksikään kuljetusketjun osina toimivista kuljetusyrityksistä ei vastaanota tavaraa omiin tarkoituksiinsa vaan ainoastaan edelleenkuljetusta varten.

32. Myös vapautusedellytyksen syntyhistoria vahvistaa säännöksen tämän tulkinnan. Muutosasetuksen N:o 3357/91 voimaantuloon asti 27 artiklaa sovellettiin ainoastaan sellaisiin lähetyksiin, jotka kuljetti posti. Jotta vapautusedellytykseen liittyvää hallinnollista yksinkertaistamista voitaisiin jatkaa, tämä soveltamisrajoitus poistettiin asetuksella N:o 3357/91. Mikäli vapautusedellytystä sovelletaan kuljetusmenetelmästä riippumatta, tapauksia ei voida käsitellä eri tavalla sen mukaan, tapahtuuko kuljetus yksinomaan yksityisen yrityksen toimesta vai yksityisen kuljetuksen ja postikuljetuksen yhdistelmänä. Moniosaisen kuljetusketjun yhtä tavarankuljettajaa ei voi pitää 27 artiklassa tarkoitettuna vastaanottajana.

33. Pääasiassa tehdyn ilmoituksen luonteesta käy lisäksi ilmi, että yksittäiset asiakkaat – ei PTT – on katsottava yksittäisten lähetysten vastaanottajiksi.

34. Ilmoituslomakkeen 8 kohtaan merkittiin tosin vastaanottajaksi PTT – eikä esimerkiksi ”useita”. Kuten komissiokin toteaa, sillä ei kuitenkaan ole merkitystä.[8] Ilmoituksen olosuhteiden kokonaistarkastelun perusteella voidaan päätyä ainoastaan siihen tulokseen, että kyseinen toimitus ilmoitettiin useiden yksittäisten lähetysten yhdistettynä kuljetuksena kulloisillekin asiakkaille. Ilmoituslomakkeeseen oli liitetty luettelo yksityisistä henkilöistä, jotka olivat yksittäisten pakettien vastaanottajia.

8 – Ks. Advocaat-Generaal W. de Witin 13.6.2006 antama ratkaisuehdotus, 4.3.18 kohta, jossa esitetyt arviot sisältyvät Hoge Raadin tuomioon.

35. Kyseisestä luettelosta kävi lisäksi ilmi kunkin paketin tavara-arvo. Näiden tietojen ilmoittamisessa on järkeä ainoastaan, jos ilmoitetaan useita yksittäisiä lähetyksiä, jotka on osoitettu eri asiakkaille.

36. Lopuksi on käsiteltävä vielä yhtä mahdollista vastaväitettä, jota esillä olevan asian osapuolet eivät tosin ole esittäneet, mutta joka on kuitenkin mainittava lyhyesti. Se koskee sitä vaatimusta, että tavarat on 27 artiklan mukaan lähetettävä *suoraan* kolmannesta maasta yhteisössä olevalle vastaanottajalle. Tähän voitaisiin todeta, että esillä olevassa tapauksessa tavaraa ei ole lähetetty suoraan vastaanottajalle, koska se on toimitettu ensin PTT:lle. ”Suoraan” tarkoittaa asetuksessa kuitenkin jotain muuta, kuten jäljempänä todetaan.

37. Se edellytys, että lähetys on lähetettävä suoraan kolmannesta maasta, lisättiin 27 artiklaan muutosasetuksella N:o 2287/83. Tämän asetuksen johdanto-osan kolmannen ja neljännen perustelukappaleen mukaan on estettävä se, että taloudelliset yritykset hyötyvät säännöksestä siten, että ne kehittävät erityisiä toimintoja tai siirtävät keinotekoisesti olemassa olevat toiminnot muualle aiheuttaen samalla kilpailuvääristymiä yhteismarkkinoilla. Näiden vääristymien välttämiseksi on tarkoituksenmukaista jättää asetuksen N:o 918/83 27 artiklan soveltamisalueen ulkopuolelle lähetykset, joihin on sovellettu toista tullimenettelyä ennen tullioikeudellisesti vapaaseen liikkeeseen luovuttamista.

38. Tullittomuuden pitäisi näin olla poissuljettua suoruuteen liittyvän perusteen nojalla – kuten komissio perustellusti on todennut – ainoastaan silloin, kun tavaraan on sovellettu aiemmin toista tullimenettelyä. Kuten komissio toteaa, tätä perustetta sovelletaan esimerkiksi, kun tavara on siirretty aiemmin tullivarastoon. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tehtävänä on todeta, onko tavaraan esillä olevassa tapauksessa sovellettu aiemmin toista tullimenettelyä. Kuten komissiokin toteaa, ennakkoratkaisupyynnössä esitetyistä tiedoista ei ainakaan voida päätellä, että kyseisiin tavaroihin olisi sovellettu aiemmin toista tullimenettelyä.

39. Vaikka suoruuteen liittyvä peruste ymmärrettäisiin toisin, se ei esillä olevassa tapauksessa johtaisi poikkeavaan tulokseen. Jos PTT:tä ei voi pitää vastaanottajana, koska se on ainoastaan kuljetusketjun neutraali osa, se ei myöskään voi katkaista suoraa lähetystä lähettäjältä vastaanottajalle.

40. Yhteenvetona on todettava, että esillä oleva toimitus on useiden yksittäisten lähetysten yhdistetty kuljetus kulloisillekin asiakkaille, eikä esimerkiksi PTT ole koko lähetyksen, jonka kokonaisarvo ylittää 27 artiklassa säädetyn rajan, vastaanottaja.

2. Vapautusedellytyksen tarkoitus

41. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa asetuksen N:o 3357/91 johdanto-osan ensimmäiseen perustelukappaleeseen, jossa mainitaan vapautusedellytyksen tarkoituksena oleva hallinnollinen yksinkertaistaminen, ja tarkastelee sitä, että asetuksen N:o 918/83 27 artiklaa voidaan soveltaa ainoastaan lähetyksiin, joiden ilmoitukseen liittyvät hallinnolliset kustannukset olisivat suuremmat kuin tavaroista maksettava tulli. Koska yhdistetyn tulli-ilmoituksen yhteydessä ei välttämättä esiinny tätä hallinnollisten kustannusten ja tullimaksun välistä epäsuhtaa, on kyseenalaista, voidaanko vapautusedellytystä soveltaa myös tällaisiin lähetyksiin.

42. Kyseisen 27 artiklan sanamuoto ei kuitenkaan tue tätä arviota. Artiklassa ei edellytetä tätä hallinnollisten kustannusten ja yhdestä lähetyksestä maksettavan tullin välistä *epäsuhtaa*. Siinä mainitaan ainoastaan yksittäisen lähetyksen arvo, eikä myöskään tulli-ilmoitusten tekemistapoja erotella. Säännöksen sanamuodon mukaan tullittomuus ei siis rajoitu ainoastaan niihin vähäarvoisiin lähetyksiin, jotka ilmoitetaan erikseen ja jotka aiheuttavat sen vuoksi suhteellisen suuret hallinnolliset kustannukset. Artiklan sanamuoto sisältää ilman muuta myös ne vähäarvoiset lähetykset, joita esimerkiksi kaupallinen lähettäjä lähettää samanaikaisesti suurina määrinä ja jotka sen vuoksi aiheuttavat huomattavasti vähemmän hallinnollisia kustannuksia mahdollisen yhteisen tulli-ilmoituksen yhteydessä. Lähtökohtaisesti kannettavan tullin ja sen kantamisen aiheuttamien hallinnollisten kustannusten välisellä suhteella ei ole 27 artiklan sanamuodon mukaan merkitystä.

43. Johdanto-osan ensimmäisestä perustelukappaleesta ei voida myöskään päätellä, että tullittomuus pitäisi myöntää ainoastaan silloin, kun tullin kantamisen aiheuttamien hallinnollisten kustannusten ja tullimaksun välillä on konkreettisessa tapauksessa epäsuhta. Ensimmäisessä perustelukappaleessa ilmaistaan ainoastaan 27 artiklan tavoite eli tullin kantamiseen liittyvä hallinnollinen yksinkertaistaminen.

44. Myös tulliviranomaisille jätettävään yhdistettyyn ilmoitukseen liittyy hallinnollinen yksinkertaistaminen. Tiedot, jotka muuten annettaisiin erikseen jokaisen yksittäisen lähetyksen yhteydessä, löytyvät koottuna yhdestä ilmoituksesta. Mikäli yhdistetty ilmoitus suljettaisiin lähtökohtaisesti vapautusedellytyksen ulkopuolelle, eli vähäarvoisista lähetyksistä kannettaisiin tulli yksinomaan sen vuoksi, että ne ilmoitetaan tullille yhdistettynä samaan ilmoitukseen, se ei olisi hallinnollisen yksinkertaistamisen tavoitteen mukaista. Siitä seuraisi nimittäin, että ilmoittaja ilmoittaisi sen sijaan joukon yksittäisiä lähetyksiä, jotta lähetyksiin sovellettaisiin tullittomuutta. Tämä tarkoittaisi tulliviranomaisille melkoisia lisäkustannuksia ilman tuloja. Kaupallisten lähettäjien sen sijaan on kaiketi helppo toteuttaa yksitellen ilmoittaminen automaattisesti.

45. Sanamuodoltaan laajaksi muotoillun 27 artiklan teleologiselle supistamiselle ei jää näin ollen tilaa.

3. Välipäätelmä

46. Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että asetuksen N:o 918/83 27 artiklaa on tulkittava siten, että tässä artiklassa tarkoitettuun tullittomuuteen voidaan vedota sellaisten yksittäisten lähetysten yhdistetyn lähetyksen osalta, joiden arvo ei ylitä 22:ta euroa, jos yksittäiset lähetykset lähetetään yhteisössä oleville yksittäisille vastaanottajille ja jos tavaroihin ei ole sovellettu aiemmin toista tullimenettelyä.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

47. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toinen kysymys koskee sitä, sovelletaanko asetuksen N:o 918/83 27 artiklan mukaista vapautusedellytystä myös tilanteessa, jossa lähetyksen vastaanottajan sopimuskumppani on sijoittautunut yhteisön alueelle, vai sovelletaanko sitä ainoastaan, kun vastaanottajan sopimuskumppani on sijoittautunut kolmanteen maahan, josta kyseinen tavara lähetetään. Esillä olevassa asiassa lähetyksen perustana olevaa kauppasopimusta ei ole nimittäin tehty vastaanottajan ja Sveitsissä olevan lähettäjän vaan vastaanottajan ja Alankomaissa olevan yrityksen välillä. Viimeksi mainittu lähetyttää tavarat Sveitsissä olevasta varastostaan Alankomaissa oleville vastaanottajille.

48. Asetuksen N:o 918/83 27 artiklan sanamuodosta ei käy ilmi, että tullittomuutta sovelletaan ainoastaan, kun tavaran lähettäjän ja vastaanottajan välillä on sopimussuhde. Asetuksen 27 artiklassa viitataan pelkästään lähetyksen tosiasialliseen edellytykseen ja puhutaan ainoastaan siitä, että tavarat lähetetään *suoraan* kolmannesta maasta yhteisössä olevalle vastaanottajalle. Säännöksessä ei viitata siihen, mille paikkakunnalle tavaroiden vastaanottajan sopimuskumppani on sijoittautunut, tai siihen, että lähettäjän ja vastaanottajan välillä on oikeudellisia suhteita. Artiklassa ei käytetä termejä myyjä ja ostaja vaan käsitteitä lähettäjä ja vastaanottaja.

49. Kuten edellä jo esitettiin,[9] lähetyksen suoruuteen liittyvän perusteen avulla on tarkoitus jättää tullittomuuden ulkopuolelle ainoastaan ne lähetykset, joihin on aiemmin sovellettu muita tullimenettelyjä. Tämän perusteen nojalla ei sen vuoksi voi tehdä päätelmiä siitä, pitääkö lähettäjän ja vastaanottajan välillä olla sopimussuhteita.

9 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

50. Välipäätelmänä on näin ollen todettava, että asetuksen N:o 918/83 27 artiklan mukaan tullittomuus ei riipu siitä, onko lähettäjä vastaanottajan sopimuskumppani.

51. Lopuksi on tutkittava vielä sitä, tukevatko väärinkäytösten estämiseen liittyvät seikat asetuksen toisenlaista tulkintaa.

52. Alankomaiden hallitus katsoo, että ECI:n toimintaa on pidettävä väärinkäyttönä siltä osin kuin se on koko ajan pyrkinyt välttämään *arvonlisäveron* maksamisen kyseisistä tavaroista. Alankomaiden tullilain (Douaneregeling) 101 §:n mukaan asetuksen N:o 918/83 27 artiklassa säädetyn tullioikeudellisen vapautusedellytyksen soveltamisalaan kuuluvista tavaroista ei suoriteta myöskään arvonlisäveroa.

53. Alankomaiden hallitus viittaa siihen, että ECI kuljettaa tavarat ensin Alankomaista Sveitsiin, jotta ne *vapautettaisiin arvonlisäverosta*, ja toimittaa ne sitten sieltä Alankomaissa oleville asiakkailleen. Tämä toiminta johtaa kilpailuvääristymiin, koska lähettäjät, jotka lähettävät tavarat Alankomaista suoraan Alankomaissa oleville asiakkailleen, joutuvat maksamaan arvonlisäveroa. Tällaisen väärinkäytön estämiseksi asetuksen N:o 918/83 27 artiklaa pitäisi tulkita niin suppeasti, että esillä olevan kaltaisessa tilanteessa ei myönnettäisi tullittomuutta.

54. Alankomaiden hallitus *ei* siis väitä, että kyseiselle yritykselle myönnettäisiin *tullittomuus* sen väärinkäytösten ansiosta. Alankomaiden hallituksen tosiseikkoja koskevasta kuvauksesta ei käy ilmi, että yritys valitsisi lähetysmallinsa päästäkseen väärinkäytöksen avulla nauttimaan tullittomuudesta. Suora lähetys Alankomaista ei myöskään johtaisi tullin maksamiseen, joten lähetys Sveitsistä ei tuota lähettävälle yritykselle tullietua.

55. Alankomaiden hallitus vetoaa kuitenkin siihen, että yritys saa väärinkäytön seurauksena vapautuksen *arvonlisäverosta*.

56. Direktiivin 77/388/ETY 14 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalasta vapautettaessa tietty tavaroiden lopullinen maahantuonti arvonlisäverosta 28.3.1983 annetun neuvoston direktiivin 83/181/ETY [10] 22 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta tavaroiden maahantuonnin, jonka kokonaisarvo on suurempi kuin 10

10 – Direktiivi 83/181, sellaisena kuin se on muutettuna 13.6.1988 annetulla neuvoston direktiivillä 88/331/ETY (EYVL L 151, s. 79).

euroa mutta enintään 22 euroa. [11] Alankomaat on käyttänyt tätä mahdollisuutta ja on vapauttanut vähäarvoisten tavaroiden tuonnin arvonlisäverosta. Alankomaiden lainsäädännössä kytketään arvonlisäverosta vapauttaminen asetuksen N:o 918/83 27 artiklan mukaisesti myönnettävään tullittomuuteen.

57. Tullittomuuden edellytyksen suppea tulkinta arvonlisäveroon liittyvän väärinkäytön estämiseksi ei vakuuta. Yhtäältä tullittomuuden ja toisaalta väärinkäytön ansiosta mahdollisesti saadun arvonlisäverovapautuksen välille syntyy yhteys ainoastaan Alankomaiden oikeudessa säädetyn kytkennän ansiosta.

58. Siltä osin kuin direktiivin 83/181 22 artiklan ensimmäisen kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään alle 10 euron arvoisten tavaroiden pakollisesta vapauttamisesta verosta, 22 artiklan toisessa kohdassa, kuten komissio on huomauttanut, jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus jättää mainitun vapautuksen ulkopuolelle postimyynnissä maahan tuodut tavarat.

59. Arvonlisäverosta vapautukseen liittyvä mahdollinen väärinkäyttö on sen vuoksi käsiteltävä arvonlisäverolainsäädännön yhteydessä. Väärinkäyttöön ei siis tarvitse puuttua tullittomuuden yhteydessä asetuksen N:o 918/83 27 artiklan rajoittavan tulkinnan avulla.

60. Arvonlisäveron osalta yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että verotuksellisen edun epääminen on sallittua, jos kyseessä olevien liiketoimien tuloksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja jos kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien liiketoimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen. [12] Yhteisöjen tuomioistuin on näin todennut, että väärinkäytön avulla saatavia verotuksellisia etuja saa torjua.

61. Väitettä, joka koskee mahdollista väärinkäyttöä arvonlisäverotuksesta vapautuksen yhteydessä, joka on kansallisessa lainsäädännössä kytketty tullittomuuteen, on sen vuoksi tutkittava arvonlisäverotuksesta vapautuksen yhteydessä, eikä se voi johtaa asetuksen N:o 918/83 27 artiklan laajan sanamuodon vastaiseen rajoittavaan tulkintaan.

11 – Tavarat, joiden arvo on alle 10 euroa, on direktiivin mukaan vapautettava arvonlisäverosta.

12 – Asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1609, 74 ja 75 kohta) ja asia C-425/06, Part Service, tuomio 21.2.2008 (Kok., s. I-897, 42 kohta).

V Ratkaisuehdotus

62. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Alankomaiden Hoge Raadin kysymyksiin seuraavasti:

1) Asetuksen (ETY) N:o 918/83 27 artiklaa, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 3357/91, on tulkittava siten, että tässä artiklassa tarkoitettuun tullittomuuteen voidaan vedota sellaisten yksittäisten lähetysten yhdistetyn lähetyksen osalta, joiden arvo ei ylitä 22:ta euroa, jos yksittäiset lähetykset lähetetään yhteisössä oleville yksittäisille vastaanottajille ja jos tavaroihin ei ole sovellettu aiemmin toista tullimenettelyä.

2) Edellä mainitun asetuksen 27 artiklan tulkinnassa on lähdettävä siitä, että käsitteeseen ”lähetyksille – – suoraan kolmannesta maasta yhteisössä olevalle vastaanottajalle” sisältyy myös sellainen tilanne, jossa tavara on tosin kolmannessa maassa ennen tavaran lähettämistä vastaanottajalle, mutta vastaanottajan sopimuspuoli on sijoittautunut yhteisön alueelle.