Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

1 päivänä kesäkuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Ulkoinen passitusmenettely — Tavaroiden kuljetus jäsenvaltiossa sijaitsevan vapaasataman kautta — Tämän jäsenvaltion säännöstö, jonka mukaan vapaasatamat eivät kuulu kyseisen jäsenvaltion veroalueeseen — Siirtäminen pois tullivalvonnasta — Tuontitullivelan syntyminen ja arvonlisäverosaatavan syntyminen

Asiassa C-571/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hessisches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 29.9.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.11.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Wallenborn Transports SA

vastaan

Hauptzollamt Gießen,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit M. Berger, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits ja F. Biltgen,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Wallenborn Transports SA, edustajanaan B. Klüver, Rechtsanwalt,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään E. Tsaousi ja A. Dimitrakopoulou,

— Euroopan komissio, asiamiehinään A. Caeiros, M. Wasmeier ja L. Grønfeldt,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.12.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 annetulla neuvoston direktiivillä 2007/75/EY (EUVL 2007, L 346, s. 13) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 61 artiklan ensimmäisen kohdan ja 71 artiklan 1 kohdan ja yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006 (EUVL 2006, L 363, s. 1) (jäljempänä tullikoodeksi), 203 artiklan 1 kohdan ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Wallenborn Transports SA (jäljempänä Wallenborn) ja Hauptzollamt Gießen (Gießenin päätullitoimipaikka, Saksa) ja joka koskee Wallenbornille asetettua velvollisuutta maksaa arvonlisävero tullivelan syntymisen seurauksena.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

d) tavaroiden maahantuonnista.”

4 Arvolisäverodirektiivin II osastoon, jonka otsikko on ”Alueellinen soveltamisala”, kuuluvassa 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa tarkoitetaan:

1. ’yhteisöllä’ ja ’yhteisön alueella’ jäsenvaltioiden alueiden, sellaisena kuin ne on määritelty 2 kohdassa, kokonaisuutta;

2. ’jäsenvaltiolla’ ja ’jäsenvaltion alueella’ yhteisön kunkin jäsenvaltion aluetta, johon sovelletaan Euroopan yhteisön perustamissopimusta sen 299 artiklan mukaisesti, poislukien tämän direktiivin 6 artiklassa mainitut alueet;

3. ’kolmansilla alueilla’ alueita, jotka mainitaan 6 artiklassa;

4. ’kolmannella maalla’ jokaista valtiota tai aluetta, johon ei sovelleta perustamissopimusta.”

5 Kyseisen direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä ei sovelleta seuraaviin yhteisön tullialueeseen kuuluviin alueisiin:

a) Athos-vuori;

b) Kanariansaaret;

c) Ranskan merentakaiset departementit;

d) Ahvenanmaa;

e) Kanaalisaaret.

2. Tätä direktiiviä ei sovelleta seuraaviin yhteisön tullialueeseen kuulumattomiin alueisiin:

a) Helgolandin saari;

b) Büsingenin alue;

c) Ceuta;

d) Melilla;

e) Livigno;

f) Campione d'Italia;

g) Luganonjärven Italialle kuuluvat vesialueet."

6 Arvonlisäverodirektiivin 30 artiklassa säädetään seuraavaa:

"'Tavaroiden maahantuonnilla' tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen 24 artiklan mukaisesti.

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

7 Arvonlisäverodirektiivin 60 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tavaroiden maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisöön."

8 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."

9 Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu."

10 Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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.

Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.

2. Jos maahantuoduista tavaroista ei kanneta mitään 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetuista tulleista tai maksuista, jäsenvaltioiden on verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymishetken osalta sovellettava voimassa olevia tullisäännöksiä.”

11 Saman direktiivin 156 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu tullattaviksi ja tarvittaessa sijoitettaviksi väliaikaiseen varastoon;

b) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi vapaa-alueelle tai vapaavarastoon;

c) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu asetettaviksi tullivarastointimenettelyyn tai sisäiseen jalostusmenettelyyn;

d) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu päästettäviksi aluevesille poraus- tai tuotantolautoille tällaisten lauttojen rakennus-, korjaus-, kunnossapito-, muutos- tai varustelutarkoituksiin tai tällaisten poraus- tai tuotantolauttojen yhdistämiseksi mantereeseen;

e) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu päästettäviksi aluevesille poraus- tai tuotantolauttojen polttoaineen tai varastojen täydentämiseksi.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetuilla paikoilla tarkoitetaan voimassa olevissa yhteisön tullisäännöksissä ja -määräyksissä tällaisiksi määriteltyjä paikkoja.”

12 Arvonlisäverodirektiivin 202 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, jonka toiminnan tuloksena tavarat eivät enää ole 156, 157, 158, 160 ja 161 artiklassa lueteltujen menettelyjen tai tilanteiden alaisia.”

Tullikoodeksi

13 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 ulkopuolisilta 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;

8) ’muilla kuin yhteisötavaroilla’ tavaroita muita kuin 7 alakohdassa tarkoitettuja tavaroita

Yhteisötavarat menettävät tämän tullioikeudellisen aseman, kun ne tosiasiallisesti viedään yhteisön tullialueelta, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 163 ja 164 artiklan soveltamista;

– –

10) ’tuontitulleilla’

— tuontitavaroista kannettavia tulleja ja vaikutukseltaan vastaavia maksuja,

— yhteisessä maatalouspolitiikassa käyttöön otettuja tai tiettyihin maataloustuotteiden jalostuksessa saatuihin tavaroihin sovellettavissa erityisjärjestelyissä käyttöön otettuja tuonnista kannettavia maksuja;

– –

15) ’tavaran tulliselvitysmuodolla’ tavaran
a) asettamista tullimenettelyyn,
b) siirtämistä vapaa-alueelle tai vapaavarastoon,

– –

16) ’tullimenettelyllä’

– –
b) passitusta,

– –”

14 Tullikoodeksin 37 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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.”

15 Tullikoodeksin 92 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Yhteinen 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.”

16 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.”

17 Tullikoodeksin 166 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vapaa-alueet ja vapaavarastot ovat yhteisön tullialueen tai siellä sijaitsevien tilojen muusta yhteisön tullialueesta erotettuja osia, joissa:

a) muiden kuin yhteisötavaroiden katsotaan tuontitulleja ja tuontia koskevia kauppapoliittisia toimenpiteitä sovellettaessa olevan yhteisön tullialueen ulkopuolella, jos niitä ei luovuteta vapaaseen liikkeeseen, aseteta muuhun tullimenettelyyn taikka käytetä tai kuluteta muutoin kuin tullilainsäädännössä säädetyin edellytyksin;

b) yhteisötavaroihin voidaan niiden vapaa-alueelle tai vapaavarastoon siirtämisen perusteella kohdistaa pääsääntöisesti tavaroiden vientiä koskevia toimenpiteitä, jos tästä säädetään yhteisön erityislainsäädännössä.”

18 Tullikoodeksin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat osoittaa yhteisön tullialueen osia vapaa-alueiksi tai myöntää luvan vapaavarastojen perustamiseen.

2. Jäsenvaltioiden on määritettävä kunkin vapaa-alueen maantieteelliset rajat. Jäsenvaltioiden on hyväksyttävä vapaavarastoiksi osoitettavat tilat.

3. Vapaa-alueet on aidattava, lukuun ottamatta 168 a artiklan mukaisesti osoitettuja vapaa-alueita. Jäsenvaltiot vahvistavat kunkin vapaa-alueen tai -varaston sisään- ja uloskäyntikohdat.

_ _”

19 Tullikoodeksin 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Vapaa-alueelle tai vapaavarastoon siirrettäviä tavaroita ei tarvitse esittää tulliviranomaisille, eikä niistä tarvitse tehdä tulli-ilmoitusta, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 168 artiklan 4 kohdan soveltamista.

2. Tavarat on esitettävä tulliviranomaisille ja niille on suoritettava asianomaiset tullimuodollisuudet, jos:

a) ne on asetettu tullimenettelyyn, joka päättyy siirrettäessä tavarat vapaa-alueelle tai vapaavarastoon; tavaroiden esittämistä ei kuitenkaan vaadita, jos kyseisessä tullimenettelyssä myönnetään vapautus tästä velvollisuudesta;

_ _”

20 Tullikoodeksin 202 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

a) tuontitullien alainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle;

taikka

b) tällainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti vapaa-alueelta tai vapaavarastosta muualle tälle alueelle.

Tässä artiklassa tarkoitetaan säännösten vastaisella tuonnilla 38–41 artiklan ja 177 artiklan toisen luetelmakohdan vastaista tuontia.

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona säännösten vastainen tuonti tapahtuu.”

21 Tullikoodeksin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

— tuontitullien alainen tavara siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta.

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona tavara siirretään pois tullivalvonnasta.

3. Velallisina ovat:

— henkilö, joka on siirtänyt tavaran pois tullivalvonnasta,

— henkilöt, jotka ovat osallistuneet siirtoon ja jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää, että tavara on siirretty pois tullivalvonnasta,

— tavaraa hankkineet tai hallussaan pitäneet henkilöt, jotka tavaran hankkiessaan tai vastaanottaessaan ovat tienneet taikka joiden olisi tällöin kohtuudella pitänyt tietää tavaran olleen siirretty pois tullivalvonnasta,

sekä

— tarvittaessa henkilö, jonka on täytettävä velvollisuudet, jotka johtuvat tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu.”

22 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,

– –

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.”

Soveltamisasetus

23 Tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL 1993, L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 17.11.2008 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 1192/2008 (EUVL 2008, L 329, s. 1; jäljempänä soveltamisasetus), 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.

2. Lähtötoimipaikan asettama määräaika on niiden jäsenvaltioiden tulliviranomaisia sitova, joiden alueelle tavara saapuu yhteisön passituksen aikana, eivätkä nämä viranomaiset saa muuttaa sitä.”

24 Soveltamisasetuksen II osan V osastoon, jonka otsikko on ”Muut tulliselvitysmuodot”, sisältyy ”Vapaa-alueita ja vapaavarastoja” koskeva 1 luku, johon asetuksen 799 artikla kuuluu. Tässä artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä luvussa tarkoitetaan:

a) ’valvontatyypillä I’ pääasiassa aidan olemassaoloon perustuvaa valvontaa;

– –”

25 Soveltamisasetuksen tullivelkaa koskevaan IV osaan sisältyy II osasto, jonka otsikko on ”Velan syntyminen” ja johon tämän asetuksen 859 artikla kuuluu. Siinä säädetään seuraavaa:

”Seuraavia on pidettävä sellaisina [tulli]koodeksin 204 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina laiminlyönteinä, jotka eivät tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan, jos:

— niillä ei yritetä luvatta siirtää tavaraa pois tullivalvonnasta,

— ne eivät osoita asianomaisen ilmeistä huolimattomuutta,

— tavaran edellyttämien toimenpiteiden toteuttamiseksi tarvittavat muodollisuudet suoritetaan jälkikäteen:

– –

2) passitusmenettelyyn asetetun tavaran ollessa kyseessä jonkin menettelyn käyttämisestä johtuvan velvollisuuden täyttämättä jättäminen, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:
a) menettelyyn asetettu tavara on esitetty muuttumattomana määrätoimipaikassa;

– –

6) väliaikaisessa varastossa olevan tai tullimenettelyyn asetetun tavaran vienti yhteisön tullialueen ulkopuolelle taikka sen siirto 799 artiklassa tarkoitetun valvontatyypin I mukaiselle vapaa-alueelle tai vapaavarastoon tarvittavia muodollisuuksia suorittamatta;

– –”

Saksan lainsäädäntö

Liikevaihtoverolaki

26 Saksan 21.2.2005 annetun liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz; BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 1 §:n sanamuoto on seuraava:

”(1) Liikevaihtoveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

4. tavaroiden tuonti maan alueelle – – (tuonnin liikevaihtovero);

– –

(2) Maan alueella tarkoitetaan tässä laissa Saksan liittotasavallan aluetta, lukuun ottamatta – – tullihallintolain (Zollverwaltungsgesetz) 1 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuja valvontatyypin I mukaisia vapaa-alueita (vapaasatamia) – –. Ulkomaalla tarkoitetaan tässä laissa aluetta, joka ei ole edellä määriteltyä maan aluetta. – –

– –

(3) Seuraavia liiketoimia, jotka toteutetaan vapaasatamissa – –, kohdellaan samalla tavalla kuin maan alueella toteutettuja liiketoimia:

1. sellaisten tavaroiden luovutukset ja yhteisöhankinnat, jotka on tarkoitettu käytettäviksi tai kulutettaviksi mainituilla alueilla – –,

– –

4. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka luovutushetkellä

– –

b) ovat vapaassa liikkeessä tuonnin liikevaihtoveroa koskevien säännösten mukaisesti

– –”

27 Liikevaihtoverolain 13 §:n, jonka otsikkona on ”Veron syntyminen”, 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuonnin liikevaihtoveroon sovelletaan 21 §:n 2 momenttia.”

28 Liikevaihtoverolain 21 §:ssä, jonka otsikkona on ”Tuonnin liikevaihtoveroon sovellettavat erityissäännökset”, säädetään seuraavaa:

”– –

(2) Tuonnin liikevaihtoveroon sovelletaan vastaavasti tulleja koskevia säännöksiä; – –

(2a) Ulkomailla sijaitsevat tulliselvityspaikat, joissa sitä varten valtuutetut Saksan tulliviranomaiset suorittavat 2 momentin mukaisia virkatehtäviä, kuuluvat tältä osin maan alueeseen. – –”

– –” Tullihallintolaki

29 Tullihallintolain (Zollverwaltungsgesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan, 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Euroopan yhteisöjen tullialueen (yhteisön tullialue) rajat ja tullikoodeksin 167 artiklan 3 kohdassa, luettuna yhdessä tullikoodeksin soveltamisasetuksen 799 artiklan a alakohdan kanssa, tarkoitettujen vapaa-alueiden (valvontatyypin I mukaiset vapaa-alueet) rajat ylittävän tavarakaupan osalta suoritetaan tullivalvontaa tämän lain soveltamisalalla. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

30 Euroopan unionin tullialueelle tuodut ja Frankfurt am Mainin lentoasemalla (Saksa) 11.6.2009 tulliviranomaisille esitetyt ja lyhyeksi ajaksi väliaikaiseen varastoon siirretyt tavarat ilmoitettiin 11.6.2009 yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn.

31 Tavaroiden vastaanottaja oli Hampurin vapaasatamaan (Saksa) sijoittautunut yritys. Hampurin vapaasatama oli tosiseikkojen tapahtumisaikaan vapaa-alue, johon sovellettiin soveltamisasetuksen 799 artiklassa tarkoitetun valvontatyypin I valvontaa ja jonka rajat olivat tullivalvonnassa. Passitusmenettely oli määrä päättää 17.6.2009 mennessä.

32 Wallenborn kuljetti valtuutettuna rahdinkuljettajana kuorma-autolla kyseiset tavarat Hampurin vapaasatamaan, jossa ne purettiin tullisinetin murtamisen jälkeen 11.6.2009 kuorma-autosta. Tavaroita ei kuitenkaan esitetty määrätullitoimipaikalle. Sinä aikana, jona tavarat olivat vapaa-alueella, niitä ei ollut luovutettu vapaaseen liikkeeseen eikä kulutettu tai käytetty.

33 Tavarat ahdettiin 16.6.2009 konttiin ja kuljetettiin laivalla Suomeen, jossa ne asetettiin tullivarastointimenettelyyn ja kuljetettiin sitten myöhemmin Venäjälle.

34 Gießenin päätullitoimipaikka antoi 2.9.2010 tullin ja tuonnin liikevaihtoveron määrää koskevan päätöksen sekä passitusmenettelystä vastaavalle, joka oli lähettäjänä ilmoittanut kyseiset tavarat passitusmenettelyyn, että Wallenbornille tavaroiden kuljettajana.

35 Kuitenkin ainoastaan pääasian kantajaa vaadittiin maksamaan kyseiset maksut sillä perusteella, että passitusmenettelystä vastaava oli näyttänyt toteen, että kyseiset tavarat ja passitusasiakirja oli luovutettu asianmukaisesti, kun taas Wallenborn oli laiminlyönyt velvollisuutensa päättää passitusmenettelyn asianmukaisesti. Tavaroiden vastaanottaja ilmoitti lähteneensä siitä, että tavarat oli tullattu. Vastaanottaja totesi vielä, ettei sille ollut luovutettu passituksen saateasiakirjaa tavaroiden luovutuksen yhteydessä.

36 Wallenborn esittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan kanteensa tueksi, että tullivelka oli syntynyt silloin, kun kyseisiä tavaroita kuljettaneen kuorma-auton lasti purettiin ja sinetti murrettiin. Se toteaa kuitenkin, että Hampurin vapaasatama ei vapaa-alueena kuulunut liikevaihtoverolaissa tarkoitettuun Saksan alueeseen. Tästä seuraa, että tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verotettava tapahtuma on toteutunut Saksan veroalueen ulkopuolella, joten mitään verollista liiketoimea ei ole olemassa.

37 Pääasian kantaja lisää, että vaikka tullit ja tuonnin liikevaihtovero ovat erilaista maksulajeja, tullivelka ja tuonnin liikevaihtoveroon liittyvä velka eivät voi syntyä eri ajankohtina. Tuonnin liikevaihtovero ei voi myöskään syntyä eri verotettavan tapahtuman johdosta kuin tullivelka.

38 Gießenin päätullitoimipaikka väittää puolestaan, että tuonnin liikevaihtoveron osalta verosaatava oli syntynyt samaan aikaan kuin tullivelka tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan perusteella – riippumatta siitä, että tullivelan aiheuttanut tapahtuma toteutui Hampurin vapaasataman alueella. Päätullitoimipaikan mukaan se seikka, että tavarat on kuljetettu Suomeen ja viety sieltä edelleen, on merkityksetön tämän osalta.

39 Koska Hessisches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin, Saksa) katsoi, että pääasiassa on ratkaistavana kysymyksiä unionin oikeuden tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko jäsenvaltion arvonlisävero-oikeuden säännös, jonka mukaan valvontatyypin I mukaiset vapaa-alueet (vapaasatamat) eivät kuulu mainitun jäsenvaltion alueeseen, arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa tarkoitettu tilanne, sellaisena kuin siihen viitataan kyseisen direktiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa?

Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

2) Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava tulleja, toteutuuko verotettava tapahtuma ja syntyykö verosaatava arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan silloin, kun nämä tullit aiheuttava tapahtuma toteutuu ja tullivelka syntyy, myös siinä tapauksessa, että tullit aiheuttava tapahtuma toteutuu ja tullivelka syntyy valvontatyypin I mukaisella vapaa-alueella ja jäsenvaltion, jonka alueeseen vapaa-alue kuuluu, arvonlisäverolainsäädännön mukaan valvontatyypin I mukaiset vapaa-alueet (vapaasatamat) eivät kuulu mainitun jäsenvaltion alueeseen?

Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:

3) Kun kyseessä on ulkoiseen passitusmenettelyyn, jota ei ole päätetty, asetettu valvontatyypin I mukaiselle vapaa-alueelle kuljetettu tavara, joka siirretään vapaa-alueella pois tullivalvonnasta, jolloin sen osalta syntyy tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tullivelka, toteutuuko verotettava tapahtuma ja syntyykö verosaatava samana ajankohtana tullivelan syntymistä koskevan toisen säännöksen eli tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan, koska ennen

toimea, jolla tavara siirrettiin pois tullivalvonnasta, tavaraa ei ole esitetty jollekin vapaa-alueen osalta toimivaltaisista, jäsenvaltion alueella sijaitsevista tullitoimipaikoista eikä passitusmenettelyä ole päätetty siellä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

40 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että vapaa-alueella olevien tavaroiden voidaan katsoa kuuluvan ”johonkin tämän direktiivin 156 artiklassa tarkoitettuun tilanteeseen” silloin, kun kyseisen jäsenvaltion oikeuden säännöksen perusteella vapaa-alueet eivät kuulu arvonlisäverotuksen kannalta jäsenvaltion alueeseen.

41 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää katsovan, että tähän kysymykseen annettavan myöntävän vastauksen edellytyksenä on, että tällainen kansallinen säännös voidaan katsoa säännökseksi, jossa otetaan käyttöön arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa tarkoitettu verovapautus. Hessisches Finanzgerichtin mukaan kansallinen säännös, jonka nojalla vapaa-alueet jätetään arvonlisäveron kannalta kansallisen alueen ulkopuolelle, ei ole kuitenkaan vapautus varsinaisessa mielessä.

42 On tärkeää palauttaa mieleen – kuten julkisasiamies on muistuttanut ratkaisuehdotuksensa 50 ja 51 kohdassa –, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa myönnetään jäsenvaltioille mahdollisuus vapauttaa verosta tietynlaiset siinä luetellut liiketoimet, joihin kuuluvat b alakohdassa mainitut sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi vapaa-alueelle tai vapaavarastoon, saman direktiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ei viitata arvonlisäverodirektiivin 156 artiklan soveltamisedellytyksiin vaan pelkästään kyseisessä säännöksessä mainittuihin tilanteisiin ja menettelyihin.

43 Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuodon mukaan on nimittäin niin, että jos tavara asetetaan sen saavuttua unioniin johonkin 156 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen, tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä tai tilannetta. Tässä tapauksessa kyseisten tavaroiden maahantuonti tapahtuu direktiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetyn mukaan siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä tai tilanteita lakataan soveltamasta tavaroihin.

44 Arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa olevaa viittausta sen 156 artiklassa ”tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen” on siis tulkittava siten, että tämä viittaus käsittää muun muassa vapaa-alueet.

45 Edellä olevista pohdinnoista seuraa, että näiden säännösten mukaan vapaa-varastoon sijoitettuja tavaroita ei voida periaatteessa katsoa arvonlisäveron kannalta tuoduiksi tavaroiksi. Tässä tarkoituksessa kyseiset vapaa-alueet – joihin kansallisessa säännöksessä viitataan silloin, kun siinä säädetään, että vapaa-alueet eivät kuulu arvonlisäverotuksen kannalta sen kansalliseen alueeseen – vastaavat arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa tarkoitettuja vapaa-alueita.

46 Edellä olevien seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että viittaus tämän direktiivin 156 artiklassa ”tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen” käsittää vapaa-alueet.

Toinen kysymys

47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tavaran siirtäminen vapaa-alueella pois tullivalvonnasta aiheuttaa tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman toteutumisen ja verosaatavan syntymisen.

48 Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuodon mukaan on niin, että jos tavara sen saavuttua unioniin asetetaan muun muassa ulkoisen passituksen menettelyyn tai johonkin 156 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen, verotettava tapahtuma toteutuu ja arvonlisäverosaatava syntyy silloin, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä tai tilannetta.

49 Kyseisen säännöksen toinen alakohta koskee erityistilannetta, jossa maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, jolloin verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.

50 Pääasiassa on kiistatonta, että tullisinettien sääntöjenvastaisesta murtamisesta seurannut tavaroiden siirtäminen pois tullivalvonnasta on aikaansaanut tullivelan syntymisen tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan nojalla (ks. tästä tuomio 15.5.2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, 34 kohta).

51 Tämä siirtäminen pois tullivalvonnasta johtaa myös ulkoisen passitusmenettelyn päättymiseen (ks. vastaavasti tuomio 11.7.2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, 53 kohta).

52 Koska edellä mainittu siirtäminen pois tullivalvonnasta tapahtui vapaa-alueella, pääasiassa kyseessä olevat tavarat olivat kuitenkin edelleen asetettuina johonkin arvonlisäverodirektiivin 156 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen, joten arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa arvonlisäverovelan syntymiselle asetetut edellytykset eivät a priori täyttyneet.

53 Kuten tämän tuomion 45 kohdasta käy ilmi, myös arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan soveltaminen estyy sen takia, että tavarat olivat vapaa-alueella sinä ajankohtana, jona ne siirrettiin pois tullivalvonnasta, koska tavaroiden tuontipaikka puuttuu.

54 Tässä yhteydessä on kuitenkin palautettava mieleen, että unionin tuomioistuin on todennut, että tullivelan lisäksi voi syntyä arvonlisäverovelka, jos tullivelan aiheuttaneen sääntöjenvastaisen toiminnan perusteella olisi mahdollista olettaa, että tavarat ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja ne ovat näin ollen voineet olla kulutuksen kohteena, mikä aiheuttaisi näin arvonlisäveron osalta verotettavan tapahtuman (tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, 65 kohta).

55 Tässä yhteydessä on – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 67–69 kohdassa – periaatteessa oletettava, että tuontitullien alaiset tavarat, jotka on siirretty pois tullivalvonnasta vapaa-alueella ja jotka eivät enää ole kyseisellä alueella, ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa.

56 Kuitenkin silloin, kun pääasian kaltaisissa olosuhteissa, jotka on palautettu mieleen tämän tuomion 32 ja 33 kohdassa, osoittautuu, että kyseisiä tavaroita ei ole saatettu vaihdantaan unionissa, minkä tarkistaminen on ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen tehtävä, tuonnin arvonlisävero ei voi tulla maksettavaksi.

57 Edellä olevien seikkojen perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tavaran siirtäminen vapaa-alueella pois tullivalvonnasta ei aiheuta tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman toteutumista tai verosaatavan syntymistä, jos tavara ei ole tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava.

Kolmas kysymys

58 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että silloin, kun tullivelka syntyy tullikoodeksin 203 artiklan nojalla ja arvonlisäverovelan syntyminen sen seurauksena on suljettu pois pääasian olosuhteiden takia, tullikoodeksin 204 artiklaa on sovellettava arvonlisäveron verotettavan tapahtuman oikeuttamiseksi.

59 Aivan aluksi on todettava – kuten julkisasiamies on lausunut ratkaisuehdotuksensa 74 kohdassa –, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää lähteneen siitä, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa on mahdollista soveltaa yhteisön tullikoodeksin 203 ja 204 artiklaa kumulatiivisesti.

60 Edellä mainittu tuomioistuin näyttää nimittäin katsovan, että silloin, kun tavaroiden siirtämisestä pois tullivalvonnasta ei seuraa arvonlisäverovelan syntyminen, on vielä ratkaistava, voiko arvonlisäveron kantaminen perustua tullivelan syntymiseen tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla.

61 On kuitenkin syytä muistaa – kuten tullikoodeksin 204 artiklan sanamuodosta käy ilmi –, että tätä artiklaa sovelletaan ainoastaan niissä tapauksissa, jotka eivät kuulu tullikoodeksin 203 artiklan soveltamisalaan. Näin ollen sen ratkaisemiseksi, kumman näistä kahdesta artiklasta perusteella tuontitullivelka on syntynyt, on ennen muuta tutkittava sitä, onko kyseessä tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tilanne, jossa tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta. Tullikoodeksin 204 artiklan säännökset voivat tulla sovellettaviksi ainoastaan, jos vastaus tähän kysymykseen on kieltävä (tuomio 12.2.2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, 29 ja 30 kohta).

62 Näin ollen silloin, kun tuontitullien alaiset tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta, arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa sovellettaessa ei ole sovellettava tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa sen ratkaisemiseksi, voiko arvonlisäveron kantaminen perustua tullivelan syntymiseen tämän jälkimmäisen säännöksen perusteella.

63 Kolmanteen kysymykseen on edellä olevien seikkojen perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että silloin, kun tullivelka syntyy tullikoodeksin 203 artiklan nojalla ja arvonlisäverovelan syntyminen sen seurauksena on suljettu pois pääasian olosuhteiden takia, tullikoodeksin 204 artiklaa ei voida soveltaa vain arvonlisäveron verotettavan tapahtuman oikeuttamiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 annetulla neuvoston direktiivillä 2007/75/EY, 61 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että viittaus tämän direktiivin 156 artiklassa ”tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen” käsittää vapaa-alueet.**

2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2007/75, 71 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tavaran siirtäminen vapaa-alueella pois tullivalvonnasta ei aiheuta tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman toteutumista tai verosaatavan syntymistä, jos tavara ei ole tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava.**

3) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2007/75, 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että silloin, kun tullivelka syntyy yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006, 203 artiklan nojalla ja arvonlisäverovelan syntyminen sen seurauksena on suljettu pois pääasian olosuhteiden takia, mainitun asetuksen 204 artiklaa ei voida soveltaa vain arvonlisäveron verotettavan tapahtuman oikeuttamiseksi.**

Allekirjoitukset