Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

18 päivänä toukokuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteisön tullikoodeksi — Asetus (ETY) N:o 2913/92 — 94 artiklan 1 kohta ja 96 artikla — Yhteisön ulkoinen passitusmenettely — Passituksesta vastaavan vastuu — 203 ja 204 artikla sekä 206 artiklan 1 kohta — Tullivelan syntyminen — Tavaran siirtäminen pois tullivalvonnasta — Tullimenettelyn käyttämisestä johtuvan jonkin velvollisuuden täyttämättä jättäminen — Tavaran täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen, joka on ollut seurauksena tavaroiden luonteesta johtuvasta syystä, ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä — 213 artikla — Velvollisuus maksaa tullivelka yhteisvastuullisesti — Direktiivi 2006/112/EY — Arvonlisävero — 2 artiklan 1 kohta sekä 70 ja 71 artikla — Verotettavan tapahtuman toteutuminen ja verosaatavan syntyminen — 201, 202 ja 205 artikla — Veron maksamisesta vastuussa olevat henkilöt — Määrätullitoimipaikan toteama rahdin puuttuminen — Säiliövaunun alemman purkulaitteen virheellinen sulkeminen tai rikkoutuminen

Asiassa C-154/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (ylin tuomioistuin, hallintoriita-asioita käsittelevä osasto, Latvia) on esittänyt 9.3.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.3.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Latvijas Dzelzceļš” VAS

vastaan

Valsts ieņēmumu dienests,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Vilaras sekä tuomarit M. Safjan (esittelevä tuomari) ja D. Šváby,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Latvian hallitus, asiamiehinään G. Bambāne, D. Pelše ja I. Kalniņš,

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

* Oikeudenkäyntikieli: latvia.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2005 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 648/2005 (EUVL 2005, L 117, s. 13) (jäljempänä tullikoodeksi), 94 artiklan 1 kohdan, 96, 203 ja 204 artiklan, 206 artiklan 1 kohdan ja 213 artiklan sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan sekä 70, 71, 201, 202 ja 205 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat ”**Latvijas Dzelzceļš” VAS** (jäljempänä LDz), joka on julkinen osakeyhtiö ja toimii tullikoodeksissa tarkoitettuna passituksesta vastaavana, ja Valsts ieņēmumu dienests (verohallinto, Latvia) (jäljempänä VID), ja jossa on kyseessä maahantuontiin liittyvän tullivelan ja arvonlisäveron maksaminen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Tullikoodeksi

3 Tullikoodeksin 4 artiklan 9, 10, 12, 13, 14, 19 ja 21 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä koodeksia sovellettaessa tarkoitetaan:

– –

9) ’tullivelalla’ henkilön velvollisuutta maksaa sellaiset tuontitullit (tuontitullivelka) – – joita sovelletaan yhteisön voimassa olevien säännösten mukaan määritettyihin tavaroihin;

10) ’tuontitulleilla’

— tuontitavaroista kannettavia tulleja ja vaikutukseltaan vastaavia maksuja,

– –

– –

12) ’velallisella’ tullivelan maksamiseen velvollista henkilöä;

13) ’tulliviranomaisten valvonnalla’ tulliviranomaisten yleisiä toimia, joiden tarkoituksena on varmistaa tullilainsäädännön ja tapauksen mukaan muiden tullivalvonnassa oleviin tavaroihin sovellettavien säännösten noudattaminen;

14) ’tullitarkastuksilla’ erityistoimia, joita tulliviranomaiset toteuttavat tullisäännösten ja muun sellaisen lainsäädännön moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi, joka koskee yhteisön tullialueen ja kolmansien maiden välillä liikkuvien tavaroiden saapumista, poistumista, passitusta,

siirtoa ja käyttötarkoitusta sekä tavaroiden, joilla ei ole yhteisöasemaa, alueella oloa; tällaisiin toimiin voivat kuulua tavaroiden tarkastaminen, ilmoitukseen sisältyvien tietojen tarkistaminen, sähköisten tai kirjallisten asiakirjojen olemassaolon ja oikeellisuuden varmistaminen, yritysten kirjanpidon ja muiden asiakirjojen tarkastaminen, kuljetusvälineen tarkastaminen, matkatavaroiden ja henkilöiden mukanaan tai yllään kuljettamien muiden tavaroiden tarkastaminen, virallisten selvitysten tekeminen sekä muut vastaavat toimet.”

– –

19) ’esittämisellä tullille’ tulliviranomaisille määrätyssä muodossa tehtävää ilmoitusta tavaroiden saapumisesta tullitoimipaikkaan tai muuhun tulliviranomaisten osoittamaan tai hyväksymään paikkaan;

– –

21) ’menettelynhaltijalla’ henkilöä, jonka puolesta tulli-ilmoitus on tehty tai jolle tullimenettelyä koskevat oikeudet ja velvollisuudet on siirretty”.

4 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”.

5 Tullikoodeksin 38 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) tulliviranomaisten osoittamaan tullitoimipaikkaan taikka muuhun näiden osoittamaan tai hyväksymään paikkaan.”

6 Tullikoodeksin 40 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavarat, jotka saapuvat yhteisön tullialueelle, esittää tullille henkilö, joka toi ne kyseiselle alueelle, tai tarvittaessa henkilö, joka vastaa tavaroiden kuljetuksesta tuonnin jälkeen – –.”

7 Tullikoodeksin 59 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vientimenettelyyn, ulkoiseen jalostusmenettelyyn, passitusmenettelyyn tai tullivarastointimenettelyyn ilmoitetut yhteisötavarat ovat tullivalvonnassa siitä alkaen, kun niitä koskeva tulli-ilmoitus on vastaanotettu, kunnes ne viedään yhteisön tullialueelta tai hävitetään taikka tulli-ilmoitus mitätöidään.”

8 Tullikoodeksin 91 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

9 Tullikoodeksin 92 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

10 Tullikoodeksin 94 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Passituksesta vastaavan on annettava vakuus tavaroista mahdollisesti syntyvien tullivelan ja muiden maksujen maksamisesta.”

11 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.”

12 Tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tuontitullivelka syntyy, kun:

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

– –”

13 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.”

14 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.”

15 Tullikoodeksiin 206 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Poiketen siitä, mitä 202 artiklassa ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, tietyn tavaran osalta ei katsota syntyvän tuontitullivelkaa, jos asianomainen näyttää toteen, että:

— 38–41 artiklan ja 177 artiklan toisen luetelmakohdan säännöksistä,

— kyseisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai

— sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavarat on asetettu,

johtuvien velvollisuuksien täyttämättä jättäminen johtuu mainitun tavaran täydellisestä tuhoutumisesta tai lopullisesta menettämisestä, joka on ollut seurauksena tavaroiden luonteesta johtuvasta syystä, ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä taikka tulliviranomaisten luvasta.

Tässä kohdassa tavaran lopullisella menettämisellä tarkoitetaan, ettei kukaan enää voi käyttää sitä.”

16 Tullikoodeksin 213 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos yhtä tullivelkaa kohti on useita velallisia, näiden on maksettava tullivelka yhteisvastuullisesti.”

Asetus (ETY) N:o 2454/93

17 Tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) 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 30.4.2009 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 414/2009 (EUVL 2009, L 125, s. 6), 360 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Rahdinkuljettajan on tehtävä tarvittavat merkinnät passituksen saateasiakirjaan – passituksen/vaarattomuuden saateasiakirjaan ja esitettävä se lähetyksen kanssa sen jäsenvaltion tulliviranomaisille, jonka alueella kuljetusväline on:

– –

e) kaikkien sellaisten tapahtumien tai onnettomuuksien sattuessa, jotka saattavat vaikuttaa passituksesta vastaavan tai kuljettajan mahdollisuuksiin noudattaa velvollisuuksiaan.”

Arvonlisäverodirektiivi

18 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

d) tavaroiden maahantuonnista.”

19 Mainitun direktiivin 60 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

20 Saman direktiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa 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.”

21 Saman direktiivin 70 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

22 Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavara sen saavuttua yhteisöön asetetaan – – 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.”

23 Mainitun direktiivin 201 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Maahantuonnissa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi.”

24 Mainitun direktiivin 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.”

25 Saman direktiivin 205 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.”

Latvian oikeus

26 Arvonlisäverosta 9.3.1995 annetun lain (Likums par pievienotās vērtības nodokli; Latvijas Vēstnesis, 1995, nro 49), joka oli voimassa 31.12.2012 asti, 2 §:n 2.[2] momentissa säädettiin seuraavaa:

”Kaikesta tavaroiden maahantuonnista kannetaan veroa, jollei tässä laissa toisin säädetä.”

27 Mainitun lain 12 §:n 2 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Tavaroiden maahantuonnissa verovelvollisena on jokainen tavarat vapaaseen liikkeeseen luovuttanut henkilö. Maahantuoduista tavaroista kannettavan veron verosaatava syntyy heti tullisaatavan synnyttyä – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

28 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että 25.2.2011 LDz, joka toimi passituksesta vastaavana, asetti ryhmän säiliövaunuja tullikoodeksin 91 artiklassa tarkoitettuun yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn esittämällä rautatierahtikirjan. Tavaran kuljettajan, Baltijas Tranzīta Servissin, oli määrä toimittaa passituksessa oleva tavara eli liuotinaine määrätullitoimipaikkaan Ventspilsin (Latvia) sataman tullitarkastusasemalle.

29 Mainitun tavaran kuljetuksen aikana Latvian alueella yhden säiliövaunun alemmassa purkulaitteessa havaittiin vuoto. Tämän säiliövaunun vioista ja vahingon välttämiseksi toteutetuista toimista laadittiin 28.2. ja 1.3.2011 tavanomaiset asiakirjat eli tarkastuslomake ja arviointilomake kyseisen säiliön teknisestä kunnosta. Lisäksi vahinkoa koskevaan lomakkeeseen merkittiin 1.3.2011, että kyseisestä säiliöstä puuttui 2 448 kilogrammaa (kg) rahtia.

30 Määrätullitoimipaikka totesi 10.3.2011, että rahdista puuttui 2 448 kg, mikä johtui siitä, että yhden kyseessä olevan säiliövaunun alempaa purkulaitetta ei ollut suljettu asianmukaisesti tai se oli rikkoutunut. Koska määrätullitoimipaikalle ei ollut toimitettu asiakirjoja puuttuvan rahdin esittämisestä ja yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn päättämisestä ilman sääntöjenvastaisuuksia ja koska asiassa ei ollut esitetty näyttöä siitä, että rahdin puuttuminen johtui lähettäjän toiminnasta, VID

teki päätöksen, jossa se laski LDz:lle 63,26 Latvian latin (LVL) (n. 90,01 euroa) suuruisen tullivelan sekä 228,02 LVL:n (n. 324,44 euroa) suuruisen arvonlisäverovelan. LDz riitautti tämän päätöksen. VID:n pääjohtaja vahvisti viimeksi mainitun päätöksen 16.9.2011 tehdyllä päätöksellä.

31 LDz esitti tämän jälkeen administratīvā rajona tiesalle (piirikunnallinen hallintotuomioistuin, Latvia) viimeksi mainitun päätöksen kumoamista koskevan vaatimuksen ja totesi, että nyt käsiteltävässä asiassa useat henkilöt ja erityisesti kuljetuksen teknisestä toteutuksesta ja vahinkoa koskevan lomakkeen asianmukaisesta laatimisesta vastuussa olevat henkilöt saattoivat olla yhteisvastuussa mainitusta tullivelasta. Lisäksi LDz totesi, että VID ei ollut ottanut huomioon sitä, että todettu rahdin puuttuminen johtui mainitun tavaran täydellisestä tuhoutumisesta tai lopullisesta menettämisestä, joka on ollut seurauksena tavaroiden luonteesta johtuvasta syystä, ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä.

32 Kyseinen tuomioistuin hylkäsi LDz:n kanteen 6.8.2013 antamallaan ratkaisulla.

33 Administratīvā apgabaltiesa (alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia) hylkäsi 8.12.2014 antamallaan ratkaisulla LDz:n ensimmäisessä oikeusasteessa annetusta ratkaisusta tekemän valituksen.

34 Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (ylin tuomioistuin, hallintoriita-asioita käsittelevä osasto, Latvia) ilmaisi LDz:n tekemää kassaatiovalitusta tutkiessaan ensinnäkin epäilyksensä siitä, ovatko VID ja alemmat oikeusasteet perustellusti soveltaneet nyt käsiteltävässä asiassa tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaa, joka koskee tavaran siirtämistä pois tullivalvonnasta. Mainittu tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä yhtäältä, että VID katsoo, että komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston 15.9.2009 laatiman ”Passituskäsikirjan” (valmisteluasiakirja Taxud/2033/2008-LV Rev. 4) 2.2 kohtaa sovelletaan kaikissa niissä tapauksissa, joissa määrätullitoimipaikka on todennut tavaroiden puuttumisen, kun taas LDz korostaa toteamuksia, joiden mukaan liuotinaine on vuotanut nyt käsiteltävässä asiassa kyseisestä säiliöstä teknisen syyn vuoksi ja joissa mainitaan tämän vahingon korjaamiseksi toteutetut toimet.

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä, olisiko pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa pikemminkin sovellettava tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä saman tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdassa säädetyn poikkeuksen kanssa, mikä mahdollistaisi sen, että mainittu tuontitullivelka voitaisiin jättää laskematta, jos näytetään, että tavara on tuhoutunut täydellisesti, jolloin mainitun tavaran saattaminen taloudelliseen vaihdantaan Euroopan unionissa ei ole mahdollista.

36 Mainittu tuomioistuin muistuttaa tämän jälkeen, että tuontitullien maksamisesta vapauttamista koskeva kysymys liittyy arvonlisäverosta vapauttamista koskevaan kysymykseen. Se lähtee tässä yhteydessä periaatteesta, jonka mukaan on niin, että koska tullikoodeksin soveltaminen ei edellytä sisällyttämään tuontitulleja koskevaan laskelmaan sitä määrää tavaroita, jotka ovat tuhoutuneet niiden ollessa yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä ja joita ei ole tästä syystä voitu tuoda taloudelliseen vaihdantaan Euroopan unionissa, myöskään arvonlisäveroa ei täytyisi maksaa.

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lopuksi, että vaikka tullikoodeksin 94 artiklan 1 kohdasta ja 96 artiklan 1 kohdasta käy riittävän selvästi ilmi, että passituksesta vastaava on tässä ominaisuudessaan vastuussa mainitun tullivelan maksamisesta ja vaikka unionin tuomioistuin on korostanut oikeuskäytännössään passituksesta vastaavalla olevan vastuun merkitystä unionin ja jäsenvaltioiden taloudellisten etujen suojaamisen yhteydessä, jäljelle jää kuitenkin kysymyksiä tullikoodeksin niiden säännösten ulottuvuudesta, joissa säädetään muiden henkilöiden vastuusta sekä yhteisön ulkoisesta passitusmenettelystä johtuvien velvoitteiden täytäntöönpanon että tullivelan maksun osalta. Sekä tullikoodeksin 203 artiklan että sen 204 artiklan nojalla niiden henkilöiden joukkoon, jotka voivat joutua vastuuseen kyseisestä vuodosta, saattaa kuulua muitakin kuin pelkästään passituksesta vastaava taho.

38 Tässä tilanteessa Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (ylin tuomioistuin, hallintoriita-asioita käsittelevä osasto, Latvia) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [tullikoodeksin] 203 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että sitä sovelletaan, jos yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn määrätullitoimipaikassa ei esitetä tavaraa kokonaisuudessaan, siinäkin tapauksessa, että tavaran tuhoutuminen tai sen lopullinen menettäminen osoitetaan asianmukaisesti?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, voiko tavaran tuhoutumisen ja siten sen seikan, että tavaroiden saattaminen jäsenvaltion taloudelliseen vaihdantaan on mahdotonta, asianmukainen osoittaminen olla peruste [tullikoodeksin] 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 206 artiklan soveltamiselle, jolloin tullivelkaa koskevaan laskelmaan ei sisällytetä sitä tavaramäärää, joka on tuhoutunut yhteisön ulkoisen passituksen aikana?

3) Jos [tullikoodeksin] 203 artiklan 1 kohtaa, 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 206 artiklaa voidaan tulkita siten, että tuontitullit maksetaan siitä tavaramäärästä, joka on tuhoutunut yhteisön ulkoisen passituksen aikana, voidaanko [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa sekä 70 ja 71 artiklaa tulkita siten, että tuontitullien lisäksi on maksettava tällöin myös arvonlisävero, vaikka on mahdotonta, että tavarat saatettaisiin tosiasiallisesti jäsenvaltion taloudelliseen vaihdantaan?

4) Onko [tullikoodeksin] 96 artiklaa tulkittava siten, että passituksesta vastaava on aina vastuussa sen tullivelan maksusta, joka kertyy yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä, riippumatta siitä, onko tavaroiden kuljettaja täyttänyt sille [tullikoodeksin] 96 artiklan 2 kohdassa asetetut velvollisuudet?

5) Onko [tullikoodeksin] 94 artiklan 1 kohtaa, 96 artiklan 1 kohtaa ja 213 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltion tullihallinto on velvollinen toteamaan yhteisvastuullisiksi kaikki henkilöt, joiden voidaan katsoa tietyssä yksittäistapauksessa olevan vastuussa tullivelasta passituksesta vastaavan lisäksi tullikoodeksin säännösten perusteella?

6) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi ja jos jäsenvaltion laeissa liitetään velvollisuus maksaa arvonlisävero tavaroiden maahantuonnista yleisesti menettelyyn, jossa sallitaan tavaroiden luovuttaminen vapaaseen liikkeeseen, onko [arvonlisäverodirektiivin] 201, 202 ja 205 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltio on velvollinen toteamaan yhteisvastuullisiksi arvonlisäveron maksamisesta kaikki henkilöt, joiden voidaan tietyssä yksittäistapauksessa katsoa olevan vastuussa tullivelasta [tullikoodeksin] säännösten nojalla?

7) Jos viidenteen ja/tai kuudenteen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko [tullikoodeksin] 96 artiklan 1 kohtaa ja 213 artiklaa sekä [arvonlisäverodirektiivin] 201, 202 ja 205 artiklaa tulkita siten, että jos jäsenvaltion tulli ei ole virheen vuoksi soveltanut johonkin passituksesta vastaavan lisäksi yhteisvastuulliseen henkilöön tullivelkaa koskevaa yhteisvastuuta, jo pelkästään tämä seikka voi olla hyväksyttävä peruste sille, että passituksesta vastaava vapautetaan tullivelkaa koskevasta vastuusta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tätä säännöstä sovelletaan tapauksessa, jossa yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettua tavaraa ei ole esitetty kokonaisuudessaan tämän menettelyn osalta säädetyssä määrätullitoimipaikassa tavaran osan täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen vuoksi, mikä on osoitettu asianmukaisesti.

40 Tässä yhteydessä on muistutettava, että tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan mukaan tuontitullivelka syntyy, kun tuontitullien alainen tavara siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta.

41 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun ”tullivalvonnasta pois siirtämisen” käsitteen on katsottava käsittävän kaikki toimenpiteet tai laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnan alaiseen tavaraan ja toteuttamasta tullikoodeksin 37 artiklan 1 kohdan mukaisia tarkastustoimia (tuomio 1.2.2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, 47 kohta ja tuomio 12.6.2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Näin ollen kaikki ilman toimivaltaisen tulliviranomaisen lupaa tahallisesti tai tahattomasti, kuten varkauden ollessa kyseessä, toteutetut tullivalvonnassa olevien tavaroiden pois siirtämiset hyväksytystä varastointipaikasta ovat tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaran tullivalvonnasta pois siirtämistä (ks. vastaavasti tuomio 1.2.2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, 48 ja 50 kohta; tuomio 12.2.2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, 36 kohta ja tuomio 11.7.2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, 30 ja 33 kohta). Unionin tuomioistuin on samoin katsonut, että väliaikaisen varastoinnin menettelyyn asetetut tavarat on katsottava siirretyiksi pois tullivalvonnasta silloin, kun ne on ilmoitettu yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn mutta niitä ei ole viety pois varastosta eikä esitetty määrätullitoimipaikassa siitä huolimatta, että siellä on esitetty niitä koskevat passitusasiakirjat (tuomio 12.6.2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, 33 kohta).

43 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että määrätullitoimipaikka totesi, että rahdista eli liuotinaineesta puuttui 2 448 kg, koska kyseessä olevan säiliövaunun alempaa purkulaitetta ei ollut suljettu asianmukaisesti tai se oli rikkoutunut. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Administratīvā apgabaltiesa ei ole määrittänyt tässä yhteydessä tarkemmin tähän rahdin puuttumiseen liittyviä olosuhteita.

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lähtee joka tapauksessa siitä, että kyseessä on tavaran täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen.

45 Tullikoodeksin 37 artiklan 1 kohdassa säädetään tässä yhteydessä, että tulliviranomaiset voivat tarkastaa tullivalvonnassa olevia tavaroita.

46 Tullikoodeksin 4 artiklan 14 kohdan mukaan tällaisilla tarkastuksilla pyritään erityisesti varmistamaan tullilainsäädännön noudattaminen ja ne voivat käsittää muun muassa tavaroiden, ilmoituksiin sisältyvien tietojen ja asiakirjojen olemassaolon ja todistusvoimaisuuden tarkastusta sekä kuljetusvälineiden tarkastusta.

47 Nyt annettavan tuomion 41 ja 42 kohdassa viitatun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetetun tavaran osan häviäminen voi lähtökohtaisesti olla tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaran tullivalvonnasta pois siirtämistä siltä osin kuin tulliviranomaiset ovat tällaisessa tapauksessa estyneitä pääsemästä käsiksi tavaran tähän osaan ja tekemästä tullikoodeksin 37 artiklan 1 kohdassa säädettyjä tarkastuksia.

48 Tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan soveltaminen on kuitenkin perusteltua, kun tavaran häviäminen merkitsee vaaraa siitä, että tämä tavara saatetaan tullaamatta taloudelliseen vaihdantaan unionissa (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, 20 kohta ja tuomio 15.5.2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, 35 ja 36 kohta).

49 Näin ei ole tapauksessa, jossa tavaran häviäminen johtuu mainitun tavaran täydellisestä tuhoutumisesta tai lopullisesta menettämisestä, koska tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan viimeksi mainitulla tarkoitetaan, ettei kukaan enää voi käyttää tavaraa, kuten silloin, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltainen liuotinaine on vuotanut pois säiliöstä tavaraa kuljetettaessa. Tavaran, jota ei ole enää olemassa tai jota kukaan ei voi käyttää, saattaminen taloudelliseen vaihdantaan Euroopan unionissa on jo pelkästään tästä syystä mahdotonta.

50 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tätä säännöstä ei sovelleta tapauksessa, jossa yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettua tavaraa ei ole esitetty kokonaisuudessaan tämän menettelyn osalta säädetyssä määrätullitoimipaikassa tavaran osan täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen vuoksi, mikä on osoitettu asianmukaisesti.

Toinen kysymys

51 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, joka on esitetty sen tapauksen varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, pääasiallisesti, onko tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohtaa ja 206 artiklaa tulkittava siten, että näitä säännöksiä sovelletaan tapauksessa, jossa yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettua tavaraa ei ole esitetty kokonaisuudessaan tämän menettelyn osalta säädetyssä määrätullitoimipaikassa tavaran osan täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen vuoksi, mikä on osoitettu asianmukaisesti.

52 Tässä yhteydessä on todettava aluksi, että tullikoodeksin 203 ja 204 artiklalla on eri soveltamisalat. Tullikoodeksin 204 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että tätä säännöstä sovelletaan ainoastaan tapauksissa, jotka eivät kuulu tullikoodeksin 203 artiklan soveltamisalaan, ja ensin on tutkittava, voidaanko kyseisiin tosiseikkoihin soveltaa viimeksi mainittua säännöstä (tuomio 12.2.2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, 28–30 kohta ja tuomio 29.10.2015, B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, 25–27 kohta).

53 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, on todettava, että koska tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaa ei voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, on selvitettävä, voidaanko pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen soveltaa tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa.

54 Viimeksi mainitun säännöksen mukaan tuontitullivelka syntyy, kun muissa kuin tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaiselle tavaralle sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu.

55 Yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn osalta tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla näihin velvollisuuksiin kuuluu erityisesti se, että tavarat esitetään muuttumattomina tullille määrätullitoimipaikassa.

56 Tässä yhteydessä on todettava, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa sitä, että määrätullitoimipaikassa esitetään lähtötullitoimipaikassa yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä ilmoitettua vähemmän tavaraa tavaran osan täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen jälkeen, ei voida pitää tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna tavaroiden esittämisenä muuttumattomina.

57 Tästä seuraa, että tällaisen esittämisen on katsottava olevan tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu tapaus, jossa ei täytetä jotakin yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn liittyvää velvollisuutta, mikä saa lähtökohtaisesti aikaan sen, että tuontitullivelka syntyy tavaran sille osalle, jota ei ole esitetty määrätullitoimipaikassa.

58 On kuitenkin todettava, että tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdassa säädetään, että poiketen siitä, mitä 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, tietyn tavaran osalta ei katsota syntyvän tuontitullivelkaa, jos asianomainen näyttää, että sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavarat on asetettu, johtuvien velvollisuuksien täyttämättä jättäminen johtuu mainitun tavaran täydellisestä tuhoutumisesta tai lopullisesta menettämisestä, joka on ollut seurauksena tavaroiden luonteesta johtuvasta syystä, ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä.

59 Näin ollen on selvitettävä, voidaanko tapauksessa, jossa liuotinaineen kaltaista nestettä on vuotanut pois säiliöstä, mikä johtui siitä, että kyseisen säiliövaunun alempaa purkulaitetta ei ollut asianmukaisesti suljettu tai se oli rikkoutunut, katsoa, että kyseessä on ennalta-arvaamaton tapahtuma tai ylivoimainen este.

60 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan on niin, että koska ”ylivoimaisen esteen” käsitteen sisältö ei ole samanlainen kaikilla unionin oikeuden soveltamisaloilla, sen merkitys on määritettävä sen oikeudellisen yhteyden mukaan, jota sen vaikutusten on tarkoitettu koskevan (tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée ja Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 25 kohta ja tuomio 14.6.2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, 26 kohta).

61 Tullilainsäädännön asiayhteydessä ”ylivoimaisen esteen” samoin kuin ”ennalta-arvaamattoman tapahtuman” käsitteelle on ominaista, että ne sisältävät objektiivisen osan, joka muodostuu olosuhteista, jotka ovat toimijan kannalta epätavallisia ja joihin se ei voi vaikuttaa, sekä lisäksi subjektiivisen osan, joka koskee asianomaisen velvollisuutta suojautua epätavallisen tapahtuman seurauksilta toteuttamalla asianmukaisia toimenpiteitä joutumatta tekemään kohtuuttomia uhrauksia (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée ja Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, 24 kohta; tuomio 14.6.2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, 28 kohta; määräys 21.9.2012, Noscira v. SMHV, C-69/12 P, ei julkaistu, EU:C:2012:589, 39 kohta; unionin tuomioistuimen presidentin määräys 30.9.2014, Faktor B. i W. Gęsina v. komissio, C-138/14 P, ei julkaistu, EU:C:2014:2256, 19 kohta ja tuomio 4.2.2016, C & J Clark International ja Puma, C-659/13 ja C-34/14, EU:C:2016:74, 192 kohta).

62 Koska lisäksi tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohta muodostaa poikkeuksen tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa vahvistetusta säännöstä, näistä ensin mainitussa säännöksessä tarkoitettuja ”ylivoimaisen esteen” ja ”ennalta-arvaamattoman tapahtuman” käsitteitä on tulkittava suppeasti (ks. analogisesti tuomio 14.6.2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, 24 kohta; tuomio 4.2.2016, C & J Clark International ja Puma, C-659/13 ja C-34/14, EU:C:2016:74, 190 ja 191 kohta sekä tuomio 25.1.2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, 56 kohta).

63 Nyt annettavan tuomion 61 kohdassa esitettyjen edellytysten valossa on todettava, että siinä tapauksessa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen liuotinaineen vuoto johtui siitä, että purkulaite oli virheellisesti suljettu, sen ei ole katsottava olevan olosuhde, joka on nesteiden kuljetusten alan toimijan kannalta epätavallinen ja johon se ei voi vaikuttaa, vaan pikemminkin seuraus siitä, että toimija on laiminlyönyt toimintansa yhteydessä normaalisti edellytetyn huolellisuuden, siten, että mainitussa kohdassa tarkoitetuille ”ylivoimaisen esteen” ja ”ennalta-arvaamattoman tapahtuman” käsitteille ominainen objektiivinen ja subjektiivinen osa eivät täyty nyt käsiteltävässä asiassa.

64 Siinä tapauksessa, että purkulaite oli rikkoutunut, ei ole pois suljettua, että tämä seikka saattaa täyttää nyt annettavan tuomion 61 kohdassa ilmaistut edellytykset, mikäli osoittautuu, että kyseessä oli toimijan kannalta epätavallinen tapahtuma, johon se ei voinut vaikuttaa, ja jos näitä seurauksia ei olisi voitu välttää kaikesta noudatetusta huolellisuudesta huolimatta. On kuitenkin kansallisen

tuomioistuimen asiana selvittää, täyttyvätkö nämä edellytykset. Kansallisen tuomioistuimen on tätä selvittäessään otettava huomioon erityisesti se, ovatko passituksesta vastaavan ja kuljettajan kaltaiset toimijat noudattaneet säiliöiden teknistä kuntoa ja liuotinaineen kaltaisten nesteiden kuljetuksen turvallisuutta koskevia voimassa olevia sääntöjä ja vaatimuksia.

65 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kun yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettua tavaraa ei ole esitetty kokonaisuudessaan tämän menettelyn osalta säädetyssä määrätullitoimipaikassa tämän tavaran osan täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen vuoksi, mikä on osoitettu asianmukaisesti, kyseessä on tilanne, jossa ei täytetä jotakin ulkoiseen passitusmenettelyyn liittyvää velvollisuutta eli velvollisuutta esittää tavara muuttumattomana määrätullitoimipaikassa, mikä saa lähtökohtaisesti aikaan sen, että tuontitullivelka syntyy tavaran sille osalle, jota ei ole esitetty määrätullitoimipaikassa. Kansallisen tuomioistuimen asiana on selvittää, täyttääkö purkulaitteen rikkoutumisen kaltainen olosuhde nyt käsiteltävässä asiassa tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuille ”ylivoimaisen esteen” ja ”ennalta-arvaamattoman tapahtuman” käsitteille ominaiset edellytykset eli onko kyseessä nesteiden kuljetusten alan toimijan kannalta epätavallinen tapahtuma, johon se ei voinut vaikuttaa, ja onko niin, että näitä seurauksia ei olisi voitu välttää kaikesta noudatetusta huolellisuudesta huolimatta. Kansallisen tuomioistuimen on tätä selvittäessään otettava huomioon erityisesti se, ovatko passituksesta vastaavan ja kuljettajan kaltaiset toimijat noudattaneet säiliöiden teknistä kuntoa ja liuotinaineen kaltaisten nesteiden kuljetuksen turvallisuutta koskevia voimassa olevia sääntöjä ja vaatimuksia.

Kolmas kysymys

66 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa sekä 70 ja 71 artiklaa tulkittava siten, että arvonlisävero on maksettava yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetetun tavaran täysin tuhoutuneesta tai lopullisesti menetetystä osasta.

67 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava tavaroiden maahantuonnista. Saman direktiivin 70 artiklassa vahvistetaan periaate, jonka mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja arvonlisäverosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu. Mainitun direktiivin 71 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos tavara sen saavuttua unioniin asetetaan yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja arvonlisäverosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä viimeksi mainittua menettelyä (ks. vastaavasti tuomio 11.7.2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, 40 kohta).

68 Näistä säännöksistä seuraa, että yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetetun tavaran täydellinen tuhoutuminen tai lopullinen menettäminen voivat saada aikaan sen, että verotettava tapahtuma toteutuu ja arvonlisäverosaatava syntyy, vain, jos ne voidaan rinnastaa siihen, että tällaiseen tavaraan lakataan soveltamasta mainittua järjestelmää.

69 Tässä yhteydessä on todettava, että koska arvonlisävero on luonteeltaan kulutusvero, sitä sovelletaan tavaroihin ja palveluihin, jotka tulevat taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja voivat olla kulutuksen kohteena (ks. vastaavasti tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 35 kohta ja tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, 65 kohta).

70 Näin ollen sillä, että tavaraan lakataan soveltamasta yhteisön ulkoista passitusmenettelyä, mikä saa aikaan sen, että verotettava tapahtuma toteutuu ja arvonlisäverosaatava syntyy, on katsottava tarkoitettavan tämän tavaran tulemista taloudelliseen vaihdantaan Euroopan unionissa, mistä ei ole kyse tapauksessa, jossa tavaraa ei ole olemassa tai kukaan ei enää voi käyttää sitä (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, 93 ja 96 kohta).

71 Näin ollen on niin, että koska yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä täysin tuhoutunutta tai lopullisesti menetettyä tavaraa ei voida saattaa taloudelliseen vaihdantaan Euroopan unionissa eikä siihen näin ollen voida lakata soveltamasta mainittua järjestelmää, sen ei voida katsoa olevan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua ”maahantuontia” eikä siitä ole suoritettava tällä perusteella arvonlisäveroa.

72 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa sekä 70 ja 71 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava ulkoiseen passitusmenettelyyn asetetun tavaran täysin tuhoutuneesta tai lopullisesti menetetystä osasta.

Neljäs kysymys

73 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan a alakohdan sekä 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan säännöksiä tulkittava siten, että passituksesta vastaava on vastuussa yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettuun tavaraan liittyvän tullivelan maksusta, vaikka tavaran kuljettaja ei ole täyttänyt sille mainitussa 96 artiklan 2 kohdassa asetettuja velvollisuuksia, erityisesti velvollisuutta esittää mainittu tavara muuttumattomana määrätullitoimipaikassa, määräajassa.

74 Tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan säännöksistä seuraa niitä yhdessä luettuina, että tuontitullivelka syntyy, jos yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettua tavaraa ei esitetä tullille muuttumattomana määrätullitoimipaikassa. Tullikoodeksin 204 artiklan 3 kohdan mukaan tullivelan velallisena on henkilö, joka on velvollinen täyttämään velvollisuudet, jotka johtuvat tällaisen tullimenettelyn käyttämisestä.

75 Tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan nojalla passituksesta vastaavan on esitettävä kyseinen tavara muuttumattomana tullille määrätullitoimipaikassa. Tullikoodeksin 96 artiklan 2 kohdan mukaan tavaran kuljettajan on myös esitettävä tavara muuttumattomana tullille määrätullitoimipaikassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta passituksesta vastaavan velvollisuuksia.

76 Unionin tuomioistuin on jo todennut tässä yhteydessä, että tullikoodeksin 204 artiklan tarkoituksena on varmistaa tullisäännösten oikea soveltaminen. Tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan ja 204 artiklan 1 kohdan nojalla nimittäin passituksesta vastaava, joka on yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn haltija, on tätä menettelyä koskevien säännösten noudattamatta jättämisestä aiheutuvan tullivelan velallinen. Passituksesta vastaavalle täten asetetulla vastuulla pyritään varmistamaan tätä menettelyä koskevien säännösten huolellinen ja yhdenmukainen soveltaminen ja passituksen asianmukainen kulku Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden taloudellisten etujen suojelemiseksi (tuomio 15.7.2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

77 Tämä vastuu on lisäksi riippumaton siitä, että passituksesta vastaava on toiminut vilpittömässä mielessä ja että yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn rikkominen on seurausta teosta, jossa passituksesta vastaava ei ole ollut mukana (ks. vastaavasti tuomio 3.4.2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

78 Mainittua vastuuta ei myöskään aseteta kyseenalaiseksi sillä, että se ulottuu tullikoodeksin 96 artiklan 2 kohdan nojalla koskemaan myös muita henkilöitä, kuten tavaran kuljettajaa, koska yhteisön ulkoista passitusmenettelyä koskevissa tullikoodeksin säännöksissä ei säädetä tältä osin mitään vapautuksia passituksesta vastaavan hyväksi. Tullikoodeksin 96 artiklan 2 kohdan sanamuodosta käy näet ilmi, että tavaran kuljettajalla on velvollisuus esittää tavara muuttumattomana määrätullitoimipaikassa ”sanotun kuitenkaan rajoittamatta passituksesta vastaavan [tätä koskevia] velvollisuuksia”.

79 Tästä seuraa, että passituksesta vastaava on vastuussa yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettuun tavaraan liittyvän tullivelan maksusta, vaikka tavaroiden kuljettaja ei ole täyttänyt tullikoodeksin 96 artiklan 2 kohdassa asetettuja velvollisuuksia.

80 Tästä huolimatta tämä toteamus ei välttämättä tarkoita, että passituksesta vastaava olisi yksin vastuussa mainitun tullivelan maksamisesta.

81 Kuten näet nyt annettavan tuomion 74 ja 75 kohdasta käy ilmi, on niin, että jos kuljettaja ei ole täyttänyt velvollisuuttaan esittää yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettu tavara muuttumattomana määrätullitoimipaikassa, myös sen on tällä perusteella katsottava olevan vastuussa tullivelasta, mikä tarkoittaa, että sen on tullikoodeksin 213 artiklan nojalla maksettava tullivelka yhteisvastuullisesti passituksesta vastaavan kanssa.

82 Edellä esitetyn perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan a alakohdan sekä 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan säännöksiä on tulkittava siten, että passituksesta vastaava on vastuussa yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettuun tavaraan liittyvän tullivelan maksusta, vaikka tavaroiden kuljettaja ei ole täyttänyt sille tullikoodeksin 96 artiklan 2 kohdassa asetettuja velvollisuuksia, erityisesti velvollisuutta esittää mainittu tavara muuttumattomana määrätullitoimipaikassa, määräajassa.

Viides kysymys

83 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viidennellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 2 kohtaa, 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 3 kohtaa sekä 213 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltion tulliviranomainen on velvollinen toteamaan yhteisvastuulliseksi kuljettajan, jonka on katsottava olevan vastuussa tullivelan maksamisesta passituksesta vastaavan lisäksi.

84 Tässä yhteydessä on todettava, että tullikoodeksin 213 artiklassa vahvistetaan yhteisvastuuperiaate tilanteessa, jossa yhtä tullivelkaa kohti on useita velallisia, mutta muissa saman tullikoodeksin säännöksissä tai sen soveltamista koskevissa säännöksissä ei säädetä yksityiskohtaisemmin yhteisvastuun täytäntöönpanosta (ks. vastaavasti tuomio 17.2.2011, Berel ym., C-78/10, EU:C:2011:93, 42 ja 43 kohta).

85 Yhteisvastuun luonteesta kuitenkin seuraa, että kukin velallinen on vastuussa velan koko määrästä ja että velkojalla on lähtökohtaisesti vapaus vaatia mainitun velan maksua yhdeltä tai useammalta valitsemaltaan velalliselta.

86 Kuten nyt annettavan tuomion 76–79 ja 82 kohdasta käy ilmi, tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan sekä 3 kohdan mukaan passituksesta vastaava on vastuussa yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettuun tavaraan liittyvän tullivelan maksusta, vaikka tavaroiden kuljettaja ei ole täyttänyt sille tullikoodeksin 96 artiklan 2 kohdassa asetettuja velvollisuuksia.

87 Tästä seuraa, että kun tullikoodeksissa vahvistetaan tämä passituksesta vastaavan objektiivinen vastuu, siinä perustetaan oikeudellinen perusmenetelmä, jolla helpotetaan erityisesti passituksen asianmukaista kulkua Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden taloudellisten etujen suojelemiseksi (tuomio 15.7.2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

88 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tässä yhteydessä, että tullikoodeksin 213 artiklassa säädetty yhteisvastuuta koskeva järjestelmä on tullivelan perimistoimien tehokkuuden lisäämiseksi ja unionin omien varojen suojelemiseksi jäsenvaltioiden käyttöön annettu täydentävä oikeudellinen väline (tuomio 17.2.2011, Berel ym., C-78/10, EU:C:2011:93, 48 kohta).

89 Näin ollen on todettava, että on totta, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa jäsenvaltion tulliviranomainen on velvollinen toteamaan, että passituksesta vastaava on vastuussa tullivelasta. Edellä nyt annettavan tuomion 85 kohdassa tarkoitetun yhteisvastuujärjestelmän luonteesta kuitenkin seuraa, että mainitulla viranomaisella on mahdollisuus todeta kuljettaja yhteisvastuulliseksi, mutta sillä ei ole tätä koskevaa velvollisuutta.

90 Tässä yhteydessä on täsmennettävä, että se seikka, että jäsenvaltion tulliviranomainen ei vaadi mainitun yhteisvastuun nojalla kuljettajaa maksamaan mainittua tullivelkaa, ei ole esteenä passituksesta vastaavan oikeudelle esittää takautumisvaatimusta kuljettajaa vastaan.

91 Edellä esitetyn perusteella viidenteen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 2 kohtaa, 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 3 kohtaa sekä 213 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion tulliviranomainen ei ole velvollinen toteamaan yhteisvastuulliseksi kuljettajaa, jonka on katsottava olevan vastuussa tullivelasta passituksesta vastaavan lisäksi.

Kuudes ja seitsemäs kysymys

92 Kun otetaan huomioon viidenteen kysymykseen esitetty vastaus, kuudenteen ja seitsemänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

93 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2005 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 648/2005, 203 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tätä säännöstä ei sovelleta tapauksessa, jossa yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettua tavaraa ei ole esitetty kokonaisuudessaan tämän menettelyn osalta säädetyssä määrätullitoimipaikassa tavaran osan täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen vuoksi, mikä on osoitettu asianmukaisesti.**

2) **Asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 648/2005, 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kun yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettua tavaraa ei ole esitetty kokonaisuudessaan tämän menettelyn osalta säädetyssä määrätullitoimipaikassa tämän tavaran osan täydellisen tuhoutumisen tai lopullisen menettämisen vuoksi, mikä on osoitettu asianmukaisesti, kyseessä on tilanne, jossa ei täytetä jotakin ulkoiseen passitusmenettelyyn liittyvää velvollisuutta eli velvollisuutta esittää tavara muuttumattomana määrätullitoimipaikassa, mikä saa lähtökohtaisesti aikaan sen, että tuontitullivelka syntyy tavaran sille osalle, jota ei ole esitetty määrätullitoimipaikassa. Kansallisen tuomioistuimen asiana on selvittää, täyttääkö purkulaitteen rikkoutumisen kaltainen olosuhde nyt käsiteltävässä asiassa tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuille ”ylivoimaisen esteen” ja ”ennalta-arvaamattoman tapahtuman” käsitteille ominaiset edellytykset eli onko kyseessä nesteiden kuljetusten alan toimijan kannalta epätavallinen tapahtuma, johon se ei voinut vaikuttaa, ja onko niin, että**

näitä seurauksia ei olisi voitu välttää kaikesta noudatetusta huolellisuudesta huolimatta. Kansallisen tuomioistuimen on tätä selvittäessään otettava huomioon erityisesti se, ovatko passituksesta vastaavan ja kuljettajan kaltaiset toimijat noudattaneet säiliöiden teknistä kuntoa ja liuotinaineen kaltaisten nesteiden kuljetuksen turvallisuutta koskevia voimassa olevia sääntöjä ja vaatimuksia.

3) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa sekä 70 ja 71 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava ulkoiseen passitusmenettelyyn asetetun tavaran täysin tuhoutuneesta tai lopullisesti menetetystä osasta.**

4) **Asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 648/2005, 96 artiklan 1 kohdan a alakohdan sekä 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan säännöksiä on tulkittava siten, että passituksesta vastaava on vastuussa yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettuun tavaraan liittyvän tullivelan maksusta, vaikka tavaroiden kuljettaja ei ole täyttänyt sille tullikoodeksin 96 artiklan 2 kohdassa asetettuja velvollisuuksia, erityisesti velvollisuutta esittää mainittu tavara muuttumattomana määrätullitoimipaikassa, määräajassa.**

5) **Asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 648/2005, 96 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 2 kohtaa, 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 3 kohtaa sekä 213 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion tulliviranomainen ei ole velvollinen toteamaan yhteisvastuulliseksi kuljettajaa, jonka on katsottava olevan vastuussa tullivelasta passituksesta vastaavan lisäksi.**

Allekirjoitukset