UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

11 päivänä heinäkuuta 2013*

Yhteisön tullikoodeksi — Asetus (ETY) N:o 2913/92 — 206 artikla — Tullivelan syntyminen — Tullivarastointimenettelyyn asetettujen tavaroiden varastaminen — Käsite ”ylivoimaisesta esteestä seurauksena ollut tavaran lopullinen menettäminen” — Direktiivi 2006/112/EY — 71 artikla — Arvonlisävero — Verotettava tapahtuma — Verosaatavan syntyminen

Asiassa C-273/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour de cassation (Ranska) on esittänyt 30.5.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.6.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Directeur général des douanes et droits indirects ja

Chef de l’agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières

vastaan

Harry Winston SARL,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit G. Arestis (esittelevä tuomari), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ja J. L. da Cruz Vilaça,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 21.3.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Harry Winston SARL, edustajanaan avocat X. Jauze,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues, D. Colas ja C. Candat,

— Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek ja J. Vláčil,

— Viron hallitus, asiamiehenään M. Linntam,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

— Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou ja Z. Chatzipavlou,

— Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato G. Albenzio,

— Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja B.-R. Killmann,

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 L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006 (EUVL L 363, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi), 206 artiklan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 71 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisia ovat yhtäältä directeur général des douanes et droits indirects ja chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (jäljempänä molemmat yhdessä tullihallinto) ja toisaalta Harry Winston SARL (jäljempänä Harry Winston) ja joka koskee tullin ja arvolisäveron maksamista sellaisista tavaroista, jotka on varastettu niiden ollessa tullivarastointimenettelyssä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 79/623/ETY

3 Tullivelkaa koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhdenmukaistamisesta 25.6.1979 annetun neuvoston direktiivin 79/623/ETY (EYVL L 179, s. 31), joka on kumottu tullikoodeksilla, johdanto-osan yhdeksännen perustelukappaleen sanamuoto oli seuraava:

”– – tullivelka voi – tullivelan maksamisen tai voimassa olevien sääntöjen mukaisesti tapahtuneen velan vanhenemisen lisäksi – lakata vain sellaisissa tapauksissa, joissa on todettu, ettei tavaraa ole tosiasiallisesti käytetty sellaiseen taloudelliseen tarkoitukseen, jonka perusteella tavarasta voidaan kantaa tuonti- tai vientitullia”.

Tullikoodeksi

4 Tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.”

5 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.”

6 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.

– –”

7 Tullikoodeksin 206 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavasti:

”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.”

8 Tullikoodeksin 233 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tullivelka lakkaa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta sellaisten voimassa olevien säännösten soveltamista, jotka koskevat tullivelan vanhentumisaikaa ja tämän velan kantamatta jättämistä velallisen lain mukaan todetun maksukyvyttömyyden vuoksi:

– –

c) kun tullien maksamisvelvollisuuden sisältävään tullimenettelyyn ilmoitettujen tavaroiden osalta:

— tulli-ilmoitus mitätöidään,

— tavarat takavarikoidaan ennen niiden luovutusta ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi, ne hävitetään tulliviranomaisten määräyksestä, ne hävitetään tai luovutetaan valtiolle 182 artiklan mukaisesti, ne tuhoutuvat taikka menetetään lopullisesti niiden luonteesta johtuvan syyn, ennalta-arvaamattoman tapahtuman tai ylivoimaisen esteen vuoksi;

– –”

Arvonlisäverodirektiivi

9 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta

– –

d) tavaroiden maahantuonnista”.

10 Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

11 Arvonlisäverodirektiivin 71 artikla kuuluu seuraavasti:

”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 vaikutuksiltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä yhteisön maksut aiheutta[va] tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.

2. Jos maahantuoduista tavaroista ei ole kannettava mitään näistä yhteisön maksuista, jäsenvaltioiden on sovellettava verotettavaan tapahtumaan ja verosaatavan syntymiseen voimassa olevia tullisäännöksiä.”

12 Arvonlisäverodirektiivin 156 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että ”jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta – – sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu asetettaviksi tullivarastointimenettelyyn”.

Ranskan oikeus

13 Bulletin officiel des douanesin 29.5.2002 julkaistun numeron 6551 9 luvun III kohdassa todetaan seuraavaa:

”A) Tullin tai käyttäjän toteama tavaroiden puuttuminen

[Tullikoodeksin] 203 ja 206 artikla sekä [tullikoodeksin soveltamisasetuksen] 520 artiklan 2 kohta

12. Jos tavarat ovat tuhoutuneet tai ne on menetetty lopullisesti (varkaus, tulipalo, tulva...), talouden toimijan on näytettävä toteen tuhoutuneiden tai menetettyjen tavaroiden määrä.

– –

14. Tullia ja veroa kannetaan hävinneiden tavaroiden määrästä, ellei talouden toimija näytä toteen, että kyse on ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä.

– –

C) Vapautukset tulleista ja veroista

– –

Ennalta-arvaamaton tapahtuma tai ylivoimainen este

[Tullikoodeksin] 203 ja 206 artikla sekä [tullikoodeksin soveltamisasetuksen] 862 artikla

1. Jos varastoonpanija katsoo joutuneensa tilanteeseen, jossa on kysymys ylivoimaisesta esteestä, hänen on osoitettava valvovalle tullitoimipaikalle kirjallinen hakemus tuhoutuneiden tai menetettyjen tavaroiden vapauttamiseksi tulleista ja veroista ja liitettävä hakemukseen kaikki asiaa koskevat asiakirjat ja todisteet – –

– –

4. Kuitenkin on todettava, että oikeuskäytännössä (yhdistetyt asiat 186/82 ja 187/82, Esercizio Magazzini Generali ja Mellina Agosta, tuomio 5.10.1983, Kok., s. 2951) on todettu, että kun kolmas on siirtänyt tullien alaisen tavaran säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta, velallinen ei vapaudu tulleja koskevasta velvollisuudesta silloinkaan, kun hän ei ole syyllistynyt siirtämiseen. Näin ollen varkaus ei ole ylivoimainen este, eikä se johda tullivelan lakkaamiseen.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Tullihallinto vaati 6.10.2007 tehdyn vapaudenriiston ja aseellisen ryöstön, jossa oli ryöstetty tullivarastointimenettelyyn asetettuja koruja, jälkeen 16.11.2007 tehdyllä maksuunpanopäätöksellä Harry Winstonia maksamaan kyseisiin tavaroihin sovellettavat tullit ja niistä kannettavan arvonlisäveron. Harry Winston nosti tuloksettomaksi jääneen oikaisumenettelyn jälkeen tullihallintoa vastaan kanteen, jossa se vaati kyseisen päätöksen kumoamista.

15 Tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris kumosi 3.6.2009 antamallaan tuomiolla maksuunpanopäätöksen arvonlisäveron osalta ja lykkäsi asian käsittelyä tullien osalta siihen asti, kun unionin tuomioistuin antaa ratkaisun kahdesta ennakkoratkaisukysymyksestä, jotka koskevat tullikoodeksin 206 artiklan tulkintaa.

16 Tullihallinto valitti tästä tuomiosta.

17 Cour d'appel vahvisti 7.12.2010 antamallaan tuomiolla tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris'n antaman tuomion, jolla tämä oli kumonnut maksuunpanopäätöksen arvonlisäveroa koskevilta osin, ja muutti tuomiota tullivelan osalta.

18 Cour d'appel totesi Bulletin officiel des douanesin 29.5.2002 julkaistun numeron 6551 perusteella, että Ranskan tullihallinto rinnastaa varkauden tullikoodeksin 206 artiklassa tarkoitettuun tavaran tuhoutumiseen tai lopulliseen menettämiseen ja että tämän näkemyksen mukaan toimija vapautetaan tullien maksamisvelvollisuudesta, jos se osoittaa, että tavaran lopullinen menettäminen eli nyt käsiteltävässä asiassa varkaus johtui ylivoimaisesta esteestä.

19 Cour d'appel totesi siten, että Harry Winston oli voinut luottamuksensuojan periaatteen perusteella katsoa, ettei sen tarvinnut maksaa tulleja kyseisessä tapauksessa, mikäli se osoitti varkauden johtuneen ylivoimaisen esteen tilanteesta. Cour d'appel korosti, että kyseinen aseellinen ryöstö, joka ei raa'an tekotapansa ja kriminologisten erityispiirteidensä vuoksi ollut ennakoitavissa eikä vältettävissä, täytti ylivoimaista estettä koskevat edellytykset ja oli johtanut tavaran lopulliseen menettämiseen.

20 Arvonlisäverosta Cour d'appel esitti, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-435/03, British American Tobacco ja Newman Shipping, 14.7.2005 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-7077), ettei tavaroiden varastamista voida pitää arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettuna ”tavaroiden vastikkeellisena luovutuksena” eikä siitä näin ollen voida sellaisenaan kantaa arvonlisäveroa.

21 Verohallinto teki cour d'appelin tuomiosta kassaatiovalituksen. Se arvosteli cour d'appelia yhtäältä siitä, ettei tämä ollut kehotuksista huolimatta tutkinut, oliko yhteisöjen tuomioistuin todennut edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Esercizio Magazzini Generali ja Mellina Agosta antamassaan tuomiossa, ettei tullien alaisten tavaroiden varastaminen lakkauta tulleihin liittyvää velvollisuutta, ja toisaalta se arvosteli tuomiota siitä, että kyseinen tuomioistuin oli tukeutunut arvonlisäveroa koskevan ratkaisunsa osalta edellä mainitussa asiassa British American Tobacco ja Newman Shipping annettuun tuomioon, vaikka nyt käsiteltävässä asiassa verotettava tapahtuma ei ollut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu ”tavaroiden vastikkeellinen luovutus” vaan kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettu ”tavaroiden maahantuonti”.

22 Cour de cassation korostaa, että edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Esercizio Magazzini Generali ja Mellina Agosta annetun tuomion jälkeen esiin tulleiden kahden uuden seikan takia ei voida olla varmoja, että mainittu tuomio on edelleen osa voimassa olevaa oikeutta. Ensinnäkin vuonna 1992 annetussa tullikoodeksissa ei ole toistettu direktiivin 79/623 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa mainittua edellytystä, josta edellä mainitussa asiassa Esercizio Magazzini Generali ja Mellina Agosta annetussa tuomiossa oli kyse ja jossa tullivelan lakkaaminen oli saatettu riippumaan siitä, että todetaan tai oletetaan, etteivät tavarat olleet tulleet varkauden jälkeen uudelleen vaihdannan piiriin. Toiseksi yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa British American Tobacco ja

Newman Shipping antamassaan tuomiossa, ettei tavaroiden varastamista pidetä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettuna ”tavaroiden vastikkeellisena luovutuksena” eikä siitä siis voida sellaisenaan kantaa arvonlisäveroa.

23 Tässä tilanteessa Cour de cassation lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Onko [tullikoodeksin] 206 artiklaa tulkittava niin, että nyt käsiteltävän asian olosuhteissa tapahtuneen kaltaista tullivarastointimenettelyyn asetetun tavaran varkautta on pidettävä tavaran lopullisena menettämisenä ja ylivoimaisen esteen tilanteena, minkä vuoksi sellaisessa tapauksessa ei katsota syntyneen tuontitullivelkaa?

2) Voiko tullivarastointimenettelyssä olleiden tavaroiden varastaminen saada aikaan sen, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy arvonlisäverotuksen kannalta [arvonlisäverodirektiivin] 71 artiklan nojalla?

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

24 Aluksi on todettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muodollisesti rajoittanut kysymyksensä koskemaan vain tullikoodeksin 206 artiklan tulkintaa, tämä seikka ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä sille kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänään olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin viitannut niihin kysymyksissään. Esitetyt kysymykset on nimittäin ratkaistava kaikkien niiden EY perustamissopimuksen ja johdetun oikeuden määräysten ja säännösten perusteella, joilla saattaa olla merkitystä esitetyn ongelman kannalta (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-578/10–580/10, van Putten ym., tuomio 26.4.2012, 23 ja 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 On kiistatonta, että tullikoodeksin 206 artiklan mukaan tilanteissa, joissa olisi periaatteessa pitänyt syntyä tullivelka sen takia, että kyseiset tilanteet kuuluvat tullikoodeksin 202 ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan, suljetaan pois – poiketen siitä, mitä näissä artikloissa säädetään – tullivelan syntyminen sellaisissa tilanteissa, joissa asianomainen näyttää toteen, että sen velvollisuuksien täyttämättä jättäminen johtuu tavaran tuhoutumisesta tai lopullisesta menettämisestä, joka on ollut seurauksena niiden luonteesta johtuvasta syystä, ennalta-arvaamattomasta tapahtumasta tai ylivoimaisesta esteestä taikka tulliviranomaisten luvasta. Tästä seuraa, että tullikoodeksin 206 artiklaa voidaan soveltaa ainoastaan sellaisissa tilanteissa, joissa tullivelka saattaa syntyä tullikoodeksin 202 ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti.

26 Tullikoodeksin 202 artikla koskee tullivelan syntymistä tilanteissa, joissa tavara tuodaan säännösten vastaisesti Euroopan unionin tullialueelle; tämä säännös ei vastaa pääasian tosiseikkoja.

27 Myöskään tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ei voida soveltaa tässä asiassa, sillä se koskee tuontitullivelan syntymistä sellaisessa tilanteessa, jossa ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran osalta tavaran käyttämisestä siihen tullimenettelyyn, johon se on asetettu, muissa kuin tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa. Tullikoodeksin 203 ja 204 artiklan soveltamisalat eroavat nimittäin toisistaan, koska ensiksi mainittu artikla koskee toimenpiteitä, jotka johtavat tavaran siirtämiseen pois tullivalvonnasta, ja viimeksi mainitun artiklan kohteena on eri tullimenettelyihin liittyvien velvollisuuksien ja ehtojen noudattamatta jättäminen.

28 Näin ollen sen ratkaisemiseksi, kumman artiklan perusteella tuontitullivelka on syntynyt, on ensiksi tutkittava, onko kysymyksessä oleva tapahtuma katsottava tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tavaroiden siirtämiseksi pois tullivalvonnasta. Tullikoodeksin 204 artiklan säännökset voivat tulla sovellettaviksi ainoastaan, jos tähän annetaan kieltävä vastaus (ks. asia C-337/01, Hamann International, tuomio 12.2.2004, Kok., s. I-1791, 30 kohta).

29 Erityisesti tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaan sisältyvän tullivalvonnasta poissiirtämisen käsitteen osalta on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämän käsitteen on katsottava käsittävän kaikki toimenpiteet tai laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnan alaiseen tavaraan ja toteuttamasta tullisäännösten mukaisia tarkastustoimia (asia C-371/99, Liberexim, tuomio 11.7.2002, Kok. s. I-6227, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-222/01 British American Tobacco, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4683, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-300/03, Honeywell Aerospace, tuomio 20.1.2005, Kok., s. I-689, 19 kohta).

30 Näin on silloin, kun pääasian kaltaisessa tilanteessa suspensiomenettelyyn asetetut tavarat on varastettu (ks. asia C-140/04, United Antwerp Maritime Agencies ja Seaport Terminals, tuomio 15.9.2005, Kok., s. I-8245, 31 kohta).

31 Lisäksi tullivelan syntyminen tällaisissa olosuhteissa on sen seikan johdosta perusteltua, että tullivarastossa unionissa fyysisesti olevat tavarat olisivat tullien alaisia, jos niihin ei sovellettaisi suspensiomenettelyä tullivarastointimenettelyn muodossa. Näin ollen tavaroiden varastamisesta tullivarastosta seuraa, että tavarat siirretään tullivaraston ulkopuolelle tullaamattomina. Edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Esercizio Magazzini Generali ja Mellina Agosta annetussa tuomiossa vahvistetty olettama, jonka mukaan tavarat ovat varkauden jälkeen unionin vaihdannan piirissä, on siten edelleenkin merkityksellinen siitä huolimatta, että tullikoodeksiin ei enää sisälly tuossa tuomiossa tarkoitettua direktiivin 79/623 johdanto-osan yhdeksännen perustelukappaleen sanamuotoa.

32 Kuten tämän tuomion 25 kohdassa on todettu, tullikoodeksin 206 artiklan perusteella ei joka tapauksessa voida sulkea pois tullivelan syntymistä sellaisessa tapauksessa, joissa tavara on menetetty lopullisesti ylivoimaisen esteen seurauksena, kun kyseessä on tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa säädetty tapaus, jossa tavara on siirretty pois tullivalvonnasta.

33 Edellä olevista seikoista seuraa, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa tapahtunut tavaroiden varastaminen johtaa tuontitullivelan syntymiseen tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan nojalla ja että tämän tuomion 28 kohdassa todetun perusteella pääasiassa kysymyksessä olevien kaltaisten tullivarastointimenettelyyn asetettujen tavaroiden varastaminen ei kuulu tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan.

34 Koska tullikoodeksin 202 artiklaa ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ei sovelleta pääasiassa, tässä tilanteessa ei ole tarpeen tulkita tullikoodeksin 206 artiklaa, jota sovelletaan ainoastaan niissä tilanteissa, joissa tullivelka saattaa syntyä näiden säännösten mukaisesti.

35 Ranskan hallituksen argumentista, jolla se pyysi unionin tuomioistuinta ottamaan huomioon tullikoodeksin 233 artiklan c alakohdan, on tähdennettävä, että Harry Winston ja Euroopan komissio totesivat aivan oikein suullisessa käsittelyssä, että tätä säännöstä sovelletaan ainoastaan tullien maksamisvelvollisuuden sisältävään tullimenettelyyn ilmoitettuihin tavaroihin ja koska tullivarastointimenettely on suspensiomenettely, se ei täytä tätä edellytystä. Näin ollen ei ole tarpeen tutkia, onko tässä asiassa kysymyksessä tullikoodeksin 233 artiklan c alakohdassa tarkoitettu tullivelan lakkaaminen.

36 Edellä olevan perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tullivarastointimenettelyyn asetettujen tavaroiden varastamista on pidettävä tässä säännöksessä tarkoitettuna tuontitullivelan syntymiseen johtavana

tavaroiden siirtämisenä pois tullivalvonnasta ja että tullikoodeksin 206 artiklaa voidaan soveltaa ainoastaan sellaisissa tilanteissa, joissa tullivelka saattaa syntyä tullikoodeksin 202 artiklan ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla.

Toinen kysymys

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään unionin tuomioistuimelta, onko arvonlisäverodirektiivin 71 artiklaa tulkittava siten, että tullivarastointimenettelyyn asetettujen tavaroiden varastaminen saa aikaan verotettavan tapahtuman toteutumisen ja verosaatavan syntymisen arvonlisäverotuksen kannalta.

38 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että verotettava tapahtuma toteutuu ja kyseisen veron verosaatava syntyy arvonlisäverotuksen kannalta nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tullivarastointimenettelyä.

39 Kuten useiden jäsenvaltioiden ja komission unionin tuomioistuimelle jättämistä kirjallisista huomautuksista käy ilmi, tässä asiassa on kuitenkin sovellettava arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa, jonka mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy arvonlisäverotuksen kannalta sinä ajankohtana, jona tullien perustana oleva tapahtuma toteutuu ja tullisaatava syntyy.

40 Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa asetetaan periaate, jonka mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sinä ajankohtana, jona tavaran maahantuonti tapahtuu. Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään siten muun muassa, että jos tavara sen saavuttua unioniin asetetaan tullivarastointimenettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä. Kuitenkin tämän artiklan 1 kohdan toinen alakohta koskee erityistilannetta, jossa maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutuksiltaan vastaavia maksuja, jolloin verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sinä ajankohtana, jona nämä maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja niitä koskeva maksusaatava syntyy.

41 Tästä on palautettava mieliin, että maahantuonnista maksettavan arvonlisäveron ja tullien olennaiset piirteet vastaavat siltä osin toisiaan, että velvollisuus niiden maksamiseen syntyy, kun tavara tuodaan unioniin ja saatetaan sen jälkeen vaihdantaan jäsenvaltioissa. Tätä rinnakkaisuutta vahvistaa lisäksi se, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan kytkeä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen tullin perusteena olevaan tapahtumaan ja tullisaatavan syntymiseen (ks. mm. asia C-343/89, Witzemann, tuomio 6.12.1990, Kok., s. I-477, 18 kohta ja asia C-230/08, Dansk Transport og Logistik, tuomio 29.4.2010, Kok. s. I-3799, 90 ja 91 kohta).

42 Pääasian kaltaisessa asiassa on katsottava, että koska tullivelka syntyy tullikoodeksin 203 artiklan mukaisesti sinä ajankohtana, jona tullivarastointimenettelyyn asetetut tavarat siirretään pois tullivalvonnasta, eli tavaroiden varastamishetkellä, arvonlisäverosaatava syntyy samalla hetkellä arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaisesti.

43 Tätä vastausta ei voida kyseenalaistaa edellä mainitussa asiassa British American Tobacco ja Newman Shipping annetun tuomion perusteella. Tuossa tuomiossa tutkittu verotettava tapahtuma oli nimittäin vastikkeellinen tavaroiden luovutus ja nyt kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa verotettavana tapahtumana, johon verohallinto vetoaa, on tavaroiden maahantuonti. Yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa British American Tobacco ja Newman Shipping antamaa

vastausta, jonka mukaan tavaroiden varastamista ei voida pitää tavaroiden vastikkeellisena luovutuksena eikä siitä voida niin ollen kantaa arvonlisäveroa, ei voida siten soveltaa nyt esillä olevan asian olosuhteissa.

44 Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa veron peruste voitiin nimittäin yksilöidä, sillä arvonlisäverotuksen kannalta verotettavana tapahtumana on tavaroiden maahantuonti. Tavaroiden varastaminen johti tuontitullivelan syntymiseen, ja tullisaatavan syntyminen aiheutti automaattisesti arvonlisäverotuksen kannalta verosaatavan syntymisen.

45 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että tullivarastointimenettelyyn asetettujen tavaroiden varastaminen saa aikaan verotettavan tapahtuman toteutumisen ja verosaatavan syntymisen arvonlisäverotuksen kannalta.

Oikeudenkäyntikulut

46 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **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 1 kohtaa on tulkittava siten, että tullivarastointimenettelyyn asetettujen tavaroiden varastamista on pidettävä tässä säännöksessä tarkoitettuna tuontitullivelan syntymiseen johtavana tavaroiden siirtämisenä pois tullivalvonnasta. Edellä mainitun asetuksen 206 artiklaa voidaan soveltaa ainoastaan sellaisissa tilanteissa, joissa tullivelka saattaa syntyä saman asetuksen 202 artiklan ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla.**

2) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että tullivarastointimenettelyyn asetettujen tavaroiden varastaminen saa aikaan verotettavan tapahtuman toteutumisen ja verosaatavan syntymisen arvonlisäverotuksen kannalta.**

Allekirjoitukset