YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

11 päivänä heinäkuuta 2002 *

Asiassa C-371/99,

jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Liberexim BV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47) 7 artiklan 3 kohdan tulkinnasta

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit D. A. O. Edward ja A. La Pergola (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Mischo,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Liberexim BV, edustajinaan belastingadviseur R. G. A. Tusveld ja belastingadviseur G. J. van Slooten,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään M. A. Fierstra,

— Italian hallitus, asiamiehenään U. Leanza, avustajanaan avvocato dello Stato, I. M. Braguglia,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään J. C. Schieferer, avustajanaan avocat J. Stuyck,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään H. G. Sevenster, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään R. Magrill, avustajanaan barrister M. Hall, ja komission, asiamiehenään J. C. Schieferer, avustajanaan J. Stuyck, 13.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.11.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 23.6.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 4.10.1999, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 7 artiklan 3 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Liberexim BV -niminen yhtiö (jäljempänä Liberexim) ja Staatssecretaris van Financiën ja jossa on kyse Libereximin velvollisuudesta maksaa arvonlisäveroa sääntöjenvastaisesta maitojauhe-erien tuonnista Alankomaihin.

Yhteisön lainsäädäntö

Verosäännökset

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 2 kohdan mukaan tavaroiden maahantuonnista kannetaan arvonlisäveroa.

4 Maahantuontia koskevassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Tavaroiden maahantuonnilla' tarkoitetaan:

a) sellaisen tavaran saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen 9 ja 10 artiklassa säädettyjä edellytyksiä

— —.

2. Tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisön alueelle.

3. Poiketen siitä, mitä 2 kohdassa säädetään, 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun tavaran, joka yhteisön alueelle saavuttuaan asetetaan johonkin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan a, b, c ja d alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, kokonaan tuontimaksuista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavaraan lakataan soveltamasta näitä menettelyjä.

— — "

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 10 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavaran maahantuonti tapahtuu. Jos tavarat niiden saavuttua yhteisöön asetetaan johonkin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuun menettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä.

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

Tullisäännökset

6 Genevessä 14 päivänä marraskuuta 1975 tehty TIR-carnet'isiin merkittyjen tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskeva tulliyleissopimus (jäljempänä TIR-yleissopimus) hyväksyttiin Euroopan talousyhteisön puolesta 25.7.1978 annetulla neuvoston asetuksella N:o 2112/78 (EYVL L 252, s. 1). TIR-yleissopimuksen 36 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Kaikista tämän yleissopimuksen määräysten rikkomisista voidaan syyllistä rangaista sen maan lakien nojalla, jossa rikkomus on tapahtunut."

7 TIR-yleissopimuksen 37 artiklassa todetaan, että "mikäli ei voida osoittaa, millä alueella väärinkäytös on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen sen sopimuspuolen alueella, jossa se on tullut ilmi".

8 Yhteisön passitusmenettelystä 17 päivänä syyskuuta 1990 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2726/90 (EYVL L 262, s. 1) 11 artiklan 1 kohdassa, joka on 1 luvun (Menettely) V osassa (Yhteisön ulkoinen passitus), säädetään seuraavaa:

"Passituksesta vastaavan on

a) asetetussa määräajassa ja toimivaltaisten viranomaisten toteuttamia tunnistamistoimenpiteitä noudattaen esitettävä määrätoimipaikassa tavarat muuttumattomina ja T1-asiakirja;

b) noudatettava yhteisön passitusmenettelyä koskevia säännöksiä;

c) maksettava tullit ja muut maksut, joita voidaan mahdollisesti kantaa yhteisön passituksen aikana tai sen yhteydessä tapahtuneen rikkomuksen tai säännönvastaisuuden perusteella". *

9 Saman asetuksen 21 artiklan 1—3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Jos sinetöinti rikkoutuu kuljetuksen aikana kuljettajasta riippumattomista syistä, tämän on viipymättä pyydettävä sen jäsenvaltion, jonka alueella kuljetusväline on, toimivaltaisia viranomaisia laatimaan asian toteava pöytäkirja. Kyseisen viranomaisen on mahdollisuuksien mukaan kiinnitettävä uudet sinetit.

2. Jos onnettomuuden johdosta on välttämätöntä uudelleenlastata tavarat muuhun kuljetusvälineeseen, sovelletaan 20 artiklaa.

3. Jos välittömästi uhkaavan vaaran johdosta on välttämätöntä heti purkaa tavarat tai osa niistä, kuljettaja voi oma-aloitteisesti toteuttaa nämä toimenpiteet. Hänen on mainittava tästä T1-asiakirjassa. Tällöin sovelletaan 1 kohtaa."

* Tässä ja jäljempänä tuomiossa esitetyt lainaukset asetuksesta on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

10 Saman asetuksen 22 artiklassa todetaan seuraavaa:

"1. Tavarat ja T1-asiakirja on esitettävä määrätoimipaikassa.

2. — —

3. Yhteisön passitus voidaan päättää muussa kuin T1-asiakirjassa määrätyssä toimipaikassa. Tästä toimipaikasta tulee tällöin määrätoimipaikka.

4. Jos tavarat esitetään määrätoimipaikassa lähtötoimipaikan asettaman määräajan päätyttyä ja jos tämän määräajan noudattamatta jättäminen johtuu olosuhteista, jotka perustellaan määrätoimipaikan hyväksymällä tavalla ja joita ei voida lukea kuljettajan eikä passituksesta vastaavan syyksi, viimeksi mainitun on katsottava noudattaneen asetettua määräaikaa."

11 Asetuksen N:o 2726/90 23 artiklan mukaan "yhteisön passitus päättyy, kun tavarat ja vastaava T1-asiakirja esitetään määrätoimipaikassa".

12 Kyseisen asetuksen 34 artiklan 1 kohdassa, joka on luvussa V (Säännönvastaisuudet), säädetään seuraavaa:

"Jos yhteisön passituksen aikana tai sen yhteydessä todetaan, että tietyssä jäsenvaltiossa on tapahtunut rikkomus tai säännönvastaisuus, tämän jäsenvaltion on perittävä mahdollisesti kannettavat tullit ja muut maksut yhteisön tai kansallisten säännösten mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta rikosoikeudellisiin toimenpiteisiin ryhtymistä."

13 Asetuksen N:o 2726/90 34 artiklan 2 ja 3 kohdassa vahvistetaan perusteet, joiden mukaan voidaan määrittää tällaiseen perintään toimivaltainen jäsenvaltio silloin, kun ei ole mahdollista määrittää paikkaa, jossa rikkomus tai säännönvastaisuus on tapahtunut.

14 Tullivelasta 13 päivänä heinäkuuta 1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2144/87 (EYVL L 201, s. 15) A osan (Tuontitullivelka) I osaston (Tullivelan syntyminen) 2 artiklan 1 kohdan c ja d alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Tuontitullivelka syntyy, kun:

— —

c) tuontitullien alainen tavara siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta, jota edellyttää tavaran väliaikainen varastoiminen tai sen asettaminen tullivalvonnan alaiseen tullimenettelyyn;

d) ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, tai kun ei noudateta jotakin edellytystä, joka koskee tavaran asettamista mainittuun menettelyyn, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan." *

15 Asetuksen N:o 2144/87 3 artiklan c ja d alakohdassa taas säädetään seuraavaa:

"Tuontitullivelan syntymisen ajankohtana pidetään:

— —

c) sitä ajankohtaa, jona 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa tavara on siirretty pois tullivalvonnasta,

d) 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa joko sitä ajankohtaa, jona velvollisuutta, jonka täyttämättä jättämisestä tullivelka syntyy, ei enää täytetä, tai sitä ajankohtaa, jona tavara on asetettu kyseiseen tullimenettelyyn, jos myöhemmin todetaan, ettei jokin edellytys, joka on koskenut tavaroiden asettamista tähän menettelyyn, tosiasiallisesti ole täyttynyt."

* Tässä ja jäljempänä tuomiossa esitetyt lainaukset asetuksesta on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Alankomaihin tuotiin loka- ja marraskuussa 1993 Liettuasta peräisin olevia maitojauhe-eriä. Erien kuljetus Liettuasta tapahtui kaksi kertaa TIR-yleissopimuksen 3 artiklan b kohdan mukaisin TIR-tullitarkastusvihkoin (jäljempänä TIR-tullitarkastusvihkot). Seitsemän kertaa kuljetus tapahtui yhteisön tullialueen rajalta asetuksen N:o 2726/90 15 artiklan mukaisin T1-asiakirjoin (jäljempänä T1-asiakirjat).

17 Erät lastattiin Liettuassa kulkuneuvoihin, joihin kuului vetoauto ja puoliperävaunu, jotka kummatkin oli rekisteröity Liettuassa. TIR-tullitarkastusvihkoja saatteena käyttäen kuljetetut tavarat tuotiin tätä varten säädettyjä muodollisuuksia noudattaen yhteisön tullialueelle Saksassa, mistä ne kuljetettiin näin eteenpäin. Toiset erät lastattiin näihin kuljetusvälineisiin ja tuotiin autolautalla yhteisön tullialueelle tarkoituksena saattaa ne Saksaan saapumisen ja tullitarkastuksen jälkeen markkinoille. Viimeksi mainittujen maitojauhe-erien osalta tulosatamassa toimiva huolitsija teki yhteisön ulkoisen passitusilmoituksen.

18 TIR-tullitarkastusvihkoihin ja T1-asiakirjoihin merkittiin sovellettavien määräysten mukaisesti sekä vetoauton että perävaunun rekisteritunnus.

19 TIR-tullitarkastusvihkojen ja T1-asiakirjojen mukaan maitojauhe-erät piti toimittaa Portugaliin. Tavarat vietiin kuitenkin eräälle maa-alueelle Saksassa lähelle Alankomaiden rajaa, jossa puoliperävaunu irrotettiin alkuperäisestä vetoautosta

ja kytkettiin tulliviranomaisille ilmoittamatta vetoautoon, joka oli rekisteröity Alankomaihin.

20 Tavarat kuljetettiin sittemmin Alankomaiden alueelle. Niitä kuten niihin liittyviä TIR-tullitarkastusvihkoja tai T1-asiakirjojakaan ei asetuksen N:o 2726/90 22 artiklan 1 kohdassa säädetyllä tavalla esitetty näissä asiakirjoissa mainituissa määrätullitoimipaikoissa eikä missään määrätullitoimipaikassa Alankomaissa.

21 Sen jälkeen kun tavarat oli myyty Libereximille ja kun tämä oli myynyt ne edelleen ulkopuoliselle alankomaalaiselle yhtiölle, ne toimitettiin viimeksi mainitun yhtiön lukuun Alankomaissa sijaitseviin varastotiloihin.

22 Arnhemin (Alankomaat) piirin tulli- ja veroviranomainen katsoi, että asiassa on sovellettava vuoden 1968 Wet op de omzetbelastingin (liikevaihtoverolaki) 18 §:n 1 momentin c kohtaa, koska tullimenettelyn soveltaminen maitojauhe-eriin lakkasi Alankomaissa, ja määräsi Libereximin 26.1.1996 tekemällään verotuspäätöksellä maksamaan 70 676,10 Alankomaiden guldenia arvonlisäverona.

23 Kyseisen viranomaisen hylättyä Libereximin sille tekemän oikaisuvaatimuksen tämä valitti asiasta Gerechtshof te Arnhemiin.

24 Gerechtshof te Arnhem hylkäsi 18.3.1998 antamallaan päätöksellä Libereximin valituksen. Gerechtshof katsoi ensinnäkin, että Wet op de omzetbelastingin 18 §:n mukaan verotettavan tapahtuman muodostama tavaroiden maahantuonti

toteutuu silloin, kun tullimenettelyn soveltaminen lakkaa Alankomaissa, ja toiseksi, että yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen pääasiassa esillä oleviin tavaroihin lakkasi Alankomaissa eikä Saksassa, kuten Liberexim väittää.

25 Liberexim valitti päätöksestä Hoge Raad der Nederlandeniin. Yhtiö väitti, että arvonlisäverosaatava oli syntynyt Saksassa, koska tarkoituksena oli alun perin ollut kuljettaa tavarat toiseen määräpaikkaan kuin TIR-tullitarkastusvihkoissa ja T1-asiakirjoissa mainittuihin paikkoihin. Tämän vuoksi yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn edellytykset eivät täyttyneet.

26 Näin ollen Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Mitä tarkoitetaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa ulkoisen passitusmenettelyn 'soveltamisen lakkaamisella' silloin, kun lakkaaminen ei tapahdu sääntöjenmukaisesti eli jos se tapahtuu muutoin kuin luovuttamalla tavarat vapaaseen liikkeeseen:

a) onko sellaiseksi katsottava ensimmäinen tavaroihin kohdistettu toimenpide, joka on jonkin tätä menettelyä koskevan säännöksen vastainen, ja onko tällöin merkitystä sillä, onko tämän toimenpiteen tarkoituksena saattaa tavarat vaihdantaan yhteisössä tämän säännöksen vastaisesti; vai

b) onko tästä kysymys (vasta) silloin, kun tavarat — tässä tapauksessa sinetöinnin murtamisen jälkeen — puretaan ajoneuvosta noudattamatta

velvollisuutta esittää tavarat asiakirjoineen tuontitullitoimipaikalle tullimenettelyasetuksen [N:o 2726/90] 22 artiklan 1 kohdan mukaisesti, ja onko tällöin merkitystä sillä, onko tämän toimenpiteen tarkoituksena saattaa tavarat vaihdantaan yhteisössä yhteisön säännösten vastaisesti; vai

c) tarkoitetaanko 'soveltamisen lakkaamisella' kokonaisuutena kaikkia tekoja, joiden seurauksena tavarat saatetaan vaihdantaan yhteisössä säädetystä poikkeavalla tavalla?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan edellä c kohdassa tarkoitetulla tavalla, niin missä soveltaminen silloin lakkaa: siellä, missä ensimmäinen säännösten vastainen toimenpide tehdään, vai siellä, missä tehdään jokin myöhempi toimenpide, eli siellä missä tavarat — tässä tapauksessa sinetöinnin murtamisen jälkeen — puretaan ajoneuvosta?"

Ennakkoratkaisukysymykset

27 Kahdessa ennakkoratkaisukysymyksessään, jotka on syytä tutkia yhdessä, kansallinen tuomioistuin kysyy sitä, että kun tietyt tavarat, jotka on kuljetettu maanteitse yhteisön ulkoisessa passituksessa, saapuvat yhteisön markkinoille useiden, eri jäsenvaltioiden alueilla tapahtuneiden säännönvastaisuuksien jälkeen, niin mikä näistä ratkaisee ajan ja paikan, jona ja jossa näihin tavaroihin lakataan soveltamasta kyseistä tullimenettelyä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Kansallinen tuomioistuin kysyy myös, onko sen tapahtuman osalta, joka voi näin määrittää yhteisön ulkoisen passituksen soveltamisen lakkaamisen, oltava kyse aikeesta saattaa nämä tavarat vaihdantaan yhteisössä noudattamatta sovellettavia yhteisön säännöksiä.

28 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että tavarat, joista pääasiassa on kysymys, tuotiin yhteisöön kahdessa eri menettelyssä eli asetettuina sekä yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn että TIR-yleissopimuksen mukaiseen menettelyyn. Kansallinen tuomioistuin viittaa kuitenkin kysymyksissään vain yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn.

29 Tältä osin on huomattava, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 92 kohdassa todennut, että asianomaiset TIR-yleissopimuksen määräykset rinnastuvat asetuksen N:o 2726/90 vastaaviin säännöksiin. Tämän vuoksi on omaksuttava tämän tuomion tarkoittama arviointi yhteisön ulkoista passitusmenettelyä koskevista säännöksistä TIR-yleissopimuksen mukaisen menettelyn osalta.

Ulkoisen passitusmenettelyn soveltamisen lakkaamisen aika ja paikka

30 Kansallinen tuomioistuin tuo esiin kolme tapaa määrittää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltamisen lakkaaminen. Ensinnäkin tämä voi tapahtua siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat sinetöinnin mahdollisen murtamisen jälkeen puretaan ajoneuvosta noudattamatta velvollisuutta esittää ne määrätoimipaikalle, mikä on vastoin asetuksen N:o 2726/90 22 artiklan 1 kohtaa. Toiseksi tämän voidaan katsoa tapahtuvan siinä jäsenvaltiossa, jossa ensimmäinen menettelyä koskevien säännösten vastainen tavaroita koskeva teko tehdään. Kolmanneksi tämä tapahtuma voi olla seurausta kaikkien tässä tarkoituksessa tehtyjen tekojen muodostamasta kokonaisuudesta, mutta tässä tapauksessa olisi määritettävä alue, jolla soveltaminen lakkaa.

31 Libereximin mukaan ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen lakkaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla silloin,

kun ensimmäinen menettelyä koskevien säännösten vastainen näitä tavaroita koskeva teko tehdään. Pääasiassa esillä olevassa tapauksessa soveltaminen lakkasi yhtiön mielestä Saksassa puoliperävaunua irrotettaessa.

32 Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio painottavat, että sen paikan määrittämiseksi, jossa ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen lakkaa ja jossa tuontiverovelka tavaroiden osalta syntyy kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla, on määritettävä alue, jolla tullivelka syntyy.

33 Tältä osin ne väittävät, että tullivelan syntypaikan ratkaisemiseksi on nojauduttava asetukseen N:o 2144/87 ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan c ja d alakohdassa säädettyihin tapauksiin.

34 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa tarkemmin, että jos asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c ja d alakohdan alaan kuuluva teko tehdään, tullivelka syntyy, eikä siihen enää voi vaikuttaa mikään myöhempi tapahtuma. Pääasiassa esillä olevassa tapauksessa tullivelka syntyi ja tavaroihin lakattiin soveltamasta ulkoista passitusmenettelyä Saksassa, koska vetoauton vaihtoa voidaan pitää sekä tavaroiden siirtämisenä pois tullivalvonnasta että erään tavaroiden kyseiseen menettelyyn asettamista koskevan ehdon täyttämättä jättämisenä.

35 Alankomaiden hallituksen mukaan sitä vastoin asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c ja d alakohdat ovat yhden vaihtoehdon osia eivätkä voi olla yhtä aikaa sovellettavina. Kun c alakohdassa tarkoitettu tullivalvonnasta siirtämistä tarkoittava toimenpide on kerran todettu, sillä seikalla, että toinen toimenpide voi teoriassa olla aiheuttanut tullivelan syntymisen d alakohdassa tarkoitetulla

tavalla, ei enää ole merkitystä. Kyseisen hallituksen mukaan tästä seuraa, että pääasiassa esillä olevassa tapauksessa tullivelka syntyi Alankomaissa, kun tavarat purettiin kulkuneuvosta, sillä tämä on tavaroiden siirtämistä pois tullivalvonnasta.

36 Italian hallituksen mukaan ainoastaan toimet, joiden perusteella voidaan varmuudella osoittaa, että asianomaisella toimijalla on aikomus saada tiettyyn tullimenettelyyn asetetut tavarat käyttöönsä täyttämättä etukäteen tätä tarkoitusta varten säädettyjä tullimuodollisuuksia, ovat omiaan aiheuttamaan kyseisen menettelyn soveltamisen lakkaamisen. Tämän vuoksi puhtaasti muodolliset puutteet, jotka voidaan korjata jälkikäteen, eivät voi aiheuttaa tullivelan eivätkä näin ollen myöskään verovelan syntymistä. Ilman yksiselitteistä näyttöä aikomuksesta siirtää tavarat pois tullivalvonnasta ja olla esittämättä niitä määrätoimipaikassa ei pelkkää kuljetusajoneuvon vetoauton vaihtoa voida pitää toimena, jonka seurauksena sen tullimenettelyn soveltaminen, johon tavarat oli asetettu, lakkaa. Pääasiassa esillä olevassa tapauksessa TIR-yleissopimuksen mukaisen menettelyn ja yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen lakkasi siis Alankomaissa, jossa kyseiset tavarat on laittomasti saatettu markkinoille täysin tulliviranomaisten valvonnan ulkopuolella.

37 Komission mukaan ensinnäkään kaikki ulkoisen passitusmenettelyn puitteissa tapahtuvat laiminlyönnit eivät välttämättä aiheuta asianomaisiin tavaroihin kohdistuvan menettelyn soveltamisen lakkaamista. Laiminlyönti, joka ei tosiasiallisesti vaikuta tällaisen menettelyn asianmukaiseen toimintaan, ei näet synnytä tullivelkaa eikä niin muodoin tuontiverovelkaa. Toiseksi ulkoisen passitusmenettelyn soveltamisen lakkaaminen on seurausta ensimmäisestä teosta, joka vaarantaa tullivalvonnan, ellei laiminlyöntiä ole korjattu asetuksen N:o 2726/90 säännösten mukaisesti. Jos tullivalvonta vaarannetaan sarjalla säännönvastaisuuksia, huomioon on otettava ensimmäinen sellainen säännönvastaisuus, jota ei voida pitää vähäisenä laiminlyöntinä.

38 Jotta ennakkoratkaisukysymyksiin voitaisiin vastata ja määrittää paikka ja aika, jossa ja jona tavaran osalta yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen lakkaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla, kun eri jäsenvaltioiden alueella on syyllistytty useisiin säännönvastaisuuksiin, on ensiksi tutkittava, koskevatko tullisäännökset, joihin säännöksessä viitataan, ja erityisesti asetus N:o 2726/90 tällaista tapausta.

39 Tältä osin on todettava, että kyseisessä asetuksessa ja erityisesti sen V osan säännöksissä, jotka koskevat ulkoista passitusmenettelyä, ei määritellä sellaista säännönvastaisuutta, joka voi aiheuttaa mainitun tullimenettelyn soveltamisen lakkaamisen.

40 Asetuksen N:o 2726/90 21 ja 22 artiklassa luetellaan joukko yleensä kuljettajan ja passituksesta vastuussa olevan tahdosta riippumattomia olosuhteita, joissa siitä huolimatta, että jokin ulkoisesta passitusmenettelystä johtuvista velvollisuuksista jää täyttymättä, menettelyä voidaan kuitenkin soveltaa, jos esitetään jokin erityinen peruste tai täytetään jokin lisämuodollisuus.

41 Saman asetuksen 34 artiklan 1 kohdassa säädetään pelkästään, että jos yhteisön passituksen aikana tehdään ja todetaan rikkomus tai säännönvastaisuus, sen jäsenvaltion, jonka alueella rikkomus tai säännönvastaisuus on tehty, on "perittävä mahdollisesti kannettavat tullit ja muut maksut".

42 Säännöksestä siis seuraa, että lähtökohtaisesti tilanteessa, jossa asetuksen alaan kuuluva säännönvastaisuus tehdään jäsenvaltion alueella ja jossa sen toteavat tämän saman jäsenvaltion viranomaiset, näiden on perittävä vaadittavat tullit ja muut maksut.

43 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 49 kohdassa huomauttanut, artiklan avulla ei kuitenkaan ole mahdollista määrittää paikkaa ja aikaa, jossa ja jona tavaraan lakataan soveltamasta asianomaista tullimenettelyä, eikä siten tästä johtuvien tullien ja muiden maksujen perintään toimivaltaista jäsenvaltiota, kun — kuten pääasiassa esillä olevassa tapauksessa — säännönvastaisuuksia tai rikkomuksia on tehty peräkkäin eri jäsenvaltioissa.

44 Toiseksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdasta, siltä osin kuin siinä viitataan tullimenettelyihin, joissa tuontitullit suspendoidaan tai niistä vapautetaan, tuontiverovelan synnyn määrittämiseksi, sekä asetuksen N:o 2726/90 11 artiklan 1 kohdan c alakohdasta ja 34 artiklan 1 kohdasta, siltä osin kuin niissä viitataan velvollisuuteen maksaa mahdollisesti vaadittavat tullit ja muut maksut passituksessa tapahtuneen rikkomuksen tai säännönvastaisuuden johdosta, seuraa yhdessä tarkasteltuina, että paikka, jossa tullimenettelyn soveltaminen lakkaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla, vastaa paitsi paikkaa, jossa verovelka syntyy saman direktiivin mukaisesti, myös paikkaa, jossa tullivelka syntyy.

45 Tämän vuoksi vastauksen antamiseksi kansallisen tuomioistuimen kysymyksiin on nojauduttava asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohtaan, joka koskee tullivelan syntyä, sekä erityisesti, kun otetaan huomioon pääasian oikeudenkäynnin taustalla olevat seikat, tämän säännöksen c ja d alakohtaan.

46 Tältä osin on muistettava, että asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sanamuodon mukaan tavaran siirtäminen pois tullivalvonnasta johtaa tuontitullivelan syntymiseen. Asetuksen 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan se, että ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran osalta jonkin tullimenettelyn käyttämisestä tai siitä, että ei noudateta

jotakin edellytystä, joka koskee tavaran asettamista mainittuun menettelyyn, vaikuttaa samalla tavoin, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan.

47 Asetuksen 3 artiklassa tarkennetaan ajankohta, jona — ja sen johdosta paikka, jossa — tullivelka syntyy 2 artiklan 1 kohdan c ja d alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa.

48 Näistä säännöksistä seuraa, että kun säännönvastaisuus tapahtuu ja todetaan jäsenvaltion alueella, tämän jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on perittävä tullit, jos kyseessä on tavaroiden sääntöjenvastainen siirtäminen pois tullivalvonnasta.

49 Jos sitä vastoin säännönvastaisuudessa on kyse siitä, että ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tullimenettelystä, tai siitä, että ei noudateta jotakin edellytystä, joka koskee tavaran asettamista mainittuun menettelyyn, viranomaiset voivat ottaa huomioon passituksen kokonaisuudessaan todetakseen, ettei säännönvastaisuus tosiasiallisesti vaikuta kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan. Mikäli näin on, säännönvastaisuus ei välttämättä aiheuta passitusmenettelyn soveltamisen lakkaamista.

50 Asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c ja d alakohdassa ei kuitenkaan määritellä siinä tapauksessa, että eri jäsenvaltioiden alueella tapahtuu useampia säännönvastaisuuksia, jotka voivat kuulua sen soveltamisalaan, mikä näistä säännönvastaisuuksista on otettava huomioon tullivelan synnyn ajan ja paikan ratkaisemiseksi.

51 Tältä osin on ensiksikin todettava, että se seikka, että tavarat on asetettu yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn, merkitsee sitä, että tavaroiden on oltava tullivalvonnassa yhteisön alueella tapahtuvien toimien alkamisesta siihen saakka, kun ne tuontitullit on kannettu, jotka johtuvat menettelyn soveltamisen lakkaamisesta.

52 Toiseksi asetuksesta N:o 2726/90 ja erityisesti sen 21, 22 ja 34 artiklasta sekä asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c ja d alakohdasta seuraa yhtäältä, että ensimmäinen yhteisön ulkoista passitusmenettelyä koskevan säännöksen vastainen toimenpide ei välttämättä aiheuta tavaroiden osalta menettelyn soveltamisen lakkaamista, ja toisaalta, että säännönvastaisuus, joka on katsottava tullivalvonnasta pois siirtämiseksi, johtaa aina tullivelan syntyyn ja siten tavaroiden osalta menettelyn soveltamisen lakkaamiseen.

53 Tästä seuraa, että pääasiassa esillä olevan kaltaisessa tapauksessa yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen väistämättä lakkaa silloin kun tapahtuu ensimmäinen sellainen säännönvastaisuus, jota voidaan pitää tullivalvonnasta pois siirtämisenä, ja siellä, missä se tapahtuu.

54 Arvioitaessa sitä, onko jokin toimenpide tullivalvonnasta pois siirtämistä, on nojauduttava asiassa C-66/99, D. Wandel, 1.2.2001 annettuun tuomioon (Kok. 2001, s. I-873). Uudet tullisäännökset, joita tuomiossa tulkitaan ja jotka on annettu yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1), eivät ole muuttaneet asetuksessa N:o 2144/87 käytössä olevaa tullivalvonnasta pois siirtämisen käsitettä, jota sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana.

55 Edellä mainitussa asiassa D. Wandel annetun tuomion 47 kohdasta ilmenee, että tämän pois siirtämisen on katsottava käsittävän myös kaikki toimenpiteet tai

laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnanalaiseen tavaraan ja toteuttamasta yhteisön tullilainsäädännön mukaisia tarkastustoimia.

56 Tältä osin on huomattava, että pääasiassa nyt esillä olevaa asiaa vastaavissa olosuhteissa jäsenvaltiossa tapahtuneet säännönvastaisuudet, joilla on rikottu asetusta N:o 2726/90 ja jotka muodostuvat siitä, että sinetöinti on murrettu sekä tavarat purettu ja saatettu markkinoille, merkitsevät tullivalvonnasta pois siirtämistä ja aiheuttavat tämän vuoksi yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltamisen lakkaamisen. Sitä vastoin, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 81 kohdassa todennut, se seikka, että aikaisemmin toisessa jäsenvaltiossa on alkuperäinen vetoauto korvattu uudella murtamatta mahdollista sinetöintiä ja purkamatta tai lastaamatta uudelleen tavaroita, ei estänyt toimivaltaista tulliviranomaista suorittamasta tarvittaessa valvontatehtäväänsä.

57 Kaikesta edellä todetusta seuraa, että kansalliselle tuomioistuimelle on vastattava, että kun yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä maanteitse kuljetetut tavarat saapuvat yhteisön markkinoille useiden, eri jäsenvaltioiden alueilla tapahtuneiden säännönvastaisuuksien jälkeen, menettelyn soveltaminen lakkaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla sen jäsenvaltion alueella, jossa suoritetaan ensimmäinen teko, jota voidaan pitää tullivalvonnasta pois siirtämisenä.

Tullivalvonnasta pois siirtämiseksi on katsottava kaikki toimenpiteet tai laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnan alaiseen tavaraan ja toteuttamasta yhteisön tullilainsäädännön mukaisia tarkastustoimia.

Tahallisuus

58 Kansallinen tuomioistuin kysyy lisäksi, onko toimenpiteen, joka voi merkitä yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltamisen säännönvastaista lakkaamista kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla, tarkoituksena oltava, jotta se synnyttäisi tällaisen vaikutuksen, saattaa tavarat yhteisössä vaihdantaan niiden yhteisön säännösten vastaisesti, joita on sovellettava.

59 Libereximin mukaan tällaista tahallisuutta edellytetään. Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio sitä vastoin väittävät, ettei sille voida antaa merkitystä, onko toimenpide tehty tarkoituksena siirtää tavarat sääntöjenvastaisesti pois tullivalvonnasta ja saattaa tavarat vaihdantaan yhteisössä säännösten vastaisesti.

60 Tältä osin on riittävää todeta — kun otetaan huomioon tämän tuomion 54 kohdassa todetut seikat —, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa D. Wandel antamansa tuomion 48 kohdassa katsonut, ettei tavaran siirtäminen pois tullivalvonnasta edellytä tahallisuutta vaan ainoastaan objektiivisten edellytysten täyttymistä.

61 Näin ollen kansalliselle tuomioistuimelle on vastattava, ettei tavaran siirtäminen pois tullivalvonnasta edellytä tahallisuutta vaan ainoastaan objektiivisten edellytysten täyttymistä.

Oikeudenkäyntikulut

62 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Hoge Raad der Nederlandenin 23.6.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Kun yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä maanteitse kuljetetut tavarat saapuvat yhteisön markkinoille useiden, eri jäsenvaltioiden alueilla tapahtuneiden säännönvastaisuuksien jälkeen, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on

muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu menettelyn soveltamisen lakkaaminen tapahtuu sen jäsenvaltion alueella, jossa suoritetaan ensimmäinen teko, jota voidaan pitää tullivalvonnasta pois siirtämisenä.

Tullivalvonnasta pois siirtämiseksi on katsottava kaikki toimenpiteet tai laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnan alaiseen tavaraan ja toteuttamasta yhteisön tullilainsäädännön mukaisia tarkastustoimia.

2) Tavaran siirtäminen pois tullivalvonnasta ei edellytä tahallisuutta, vaan ainoastaan objektiivisten edellytysten täyttymistä.

Jann Edward La Pergola

Julistettiin Luxemburgissa 11 päivänä heinäkuuta 2002.

R. Grass P. Jann

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja