Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
8 päivänä maaliskuuta 2012 [1]

Asia C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
vastaan
Hauptzollamt Oldenburg

(Bundesfinanzhofin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Yhteisön tullikoodeksi — Sisäinen jalostusmenettely — Suspensiomenettely — Asetus (ETY) N:o 2913/92 — 204 artikla — Tuontitullivelan syntyminen velvollisuuden täyttämättä jättämisen vuoksi — Päätöstilityksen toimittamisen määräajan noudattamatta jättäminen

I Johdanto

1. Tullikoodeksissa [2] säädetään sisäisestä jalostusmenettelystä, jossa yhteisön tuottajat voivat valmistaa yhteisön alueella jalostettuina tuotteina jälleenvietäviksi tarkoitettuja muita kuin yhteisötavaroita, jolloin näihin ei sovelleta tuontitulleja.

2. Tämän taloudellisesti vaikuttavan suspensiivisen tullimenettelyn käyttäminen edellyttää lupaa, joka myönnetään tullikoodeksissa säädetyin edellytyksin. [3] Tulliviranomaiset vahvistavat erityisesti määräajan (jäljempänä menettelyn päättämisen määräaika), jonka kuluessa menettelyssä valmistetut tuotteet (jäljempänä jalostetut tuotteet) on jälleenvietävä taikka niille on osoitettava muu tulliselvitysmuoto. Uusi hyväksytty tulliselvitysmuoto päättää sisäisen jalostuksen. [4]

3. Sisäisen jalostusmenettelyn suorittamisesta on toimitettava tulliviranomaisille tietyt tiedot (jäljempänä päätöstilitys) 30 päivän kuluessa menettelyn päättämisen määräajan päättymisestä.

4. Pääasiassa Döhler Neuenkirchen GmbH -niminen yhtiö (jäljempänä Döhler Neuenkirchen) käytti sisäistä jalostusmenettelyä muiden kuin yhteisötavaroiden tuonnissa.

5. Menettelyn päättämisen määräajan päätyttyä jalostetut tuotteet joko jälleenvietiin tai ne saivat uuden hyväksytyn tulliselvitysmuodon eli ne luovutettiin vapaaseen liikkeeseen kyseisten ehtojen mukaisesti. Döhler Neuenkirchen ei kuitenkaan täyttänyt velvollisuuttaan toimittaa päätöstilitys 30 päivän kuluessa menettelyn päättämisen määräajan päättymisestä.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2005 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 648/2005 (EUVL L 117, s. 13; jäljempänä tullikoodeksi). Tullikoodeksi kumottiin yhteisön tullikoodeksista 23.4.2008 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 450/2008 (uudistettu tullikoodeksi) (EUVL L 145, s. 1), joka tuli osittain voimaan 24.6.2008. Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajan perusteella pääasiaan sovelletaan tullikoodeksin säännöksiä. Käsittelen myöhemmin kysymystä siitä, olisiko jäljempänä esitettävä ratkaisuehdotus pätevä myös uudistetun tullikoodeksin mukaisessa menettelyssä.

3 — Ks. tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohta sekä 85 ja 87 artikla.

4 — Ks. tullikoodeksin 89 artiklan 1 kohta.

6. Bundesfinanzhof (Saksa) tiedustelee, johtaako tällainen velvollisuuden täyttämättä jättäminen tullivelan syntymiseen tullikoodeksin 204 artiklan perusteella erityisesti, kun suurin osa tavarasta on jälleenviety.

7. Unionin tuomioistuin voi nyt käsiteltävässä asiassa, samoin kuin tullivarastointimenettelyyn liittyvien velvollisuuksien täyttämättä jättämistä koskevassa vireillä olevassa asiassa C-28/11, Eurogate Distribution, josta esitän niin ikään ratkaisuehdotuksen tänään, täsmentää tullikoodeksin 204 artiklassa tarkoitettuja tullivelan syntymisen edellytyksiä. Vaikka näissä asioissa on kyse erilaisista tosiseikoista ja kyseisen artiklan perusteella mahdollisesti syntyvä velka johtuu erilaisesta velvollisuuksien täyttämättä jättämisestä, on syytä panna merkille, että molemmat asiat koskevat saman säännöksen tulkintaa ja että molemmissa on kyse suspensiivisestä tullimenettelystä: asiassa C-262/10 sisäisestä jalostusmenettelystä ja asiassa C-28/11 tullivarastointimenettelystä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Tullikoodeksi*

8. Tullikoodeksin 4 artiklasta käy ilmi, että tullikoodeksia sovellettaessa ”tuontitullivelalla” tarkoitetaan henkilön velvollisuutta maksaa tuontitullit, joita sovelletaan yhteisön voimassa olevien säännösten mukaan määritettyihin tavaroihin. Tavaran tulliselvitysmuodolla tarkoitetaan muun muassa tavaroiden asettamista tullimenettelyyn ja niiden jälleenvientiä Euroopan yhteisön tullialueelta. Tullimenettelyllä tarkoitetaan puolestaan muun muassa tavaran luovutusta vapaaseen liikkeeseen tai sisäistä jalostusta.

9. Tullikoodeksin 114 artiklassa säädetään sisäisestä jalostusmenettelystä seuraavaa:

”1. Sisäisessä jalostusmenettelyssä seuraavia tavaroita voidaan käyttää yhteisön tullialueella yhden tai useamman jalostustoiminnon kohdistamiseksi niihin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 115 artiklan soveltamista:

a) yhteisön tullialueelta jalostettuina tuotteina jälleenvietäviksi tarkoitetut muut kuin yhteisötavarat, jolloin näihin ei sovelleta tuontitulleja eikä kauppapoliittisia toimenpiteitä;

– –

2. Seuraavilla ilmaisuilla tarkoitetaan:

a) ’suspensiojärjestelmällä’ 1 kohdan a alakohdan mukaista sisäistä jalostusmenettelyä;

– –

c) ’jalostustoiminnoilla’:

— tavaroiden käsittelyä, niiden asennus, kokoonpano ja sovittaminen muihin tavaroihin mukaan luettuina,

— tavaroiden valmistusta,

– –”

10. Tullikoodeksin 118 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tulliviranomaisten on asetettava määräaika, jonka kuluessa jalostetut tuotteet on vietävä tai jälleenvietävä taikka niille on osoitettava muu tulliselvitysmuoto. – –

2. Määräaika alkaa siitä päivästä, jona muut kuin yhteisötavarat asetetaan sisäiseen jalostusmenettelyyn. Tulliviranomainen voi pidentää tätä määräaikaa luvanhaltijan asianmukaisesti perustellusta hakemuksesta.

Menettelyn yksinkertaistamiseksi voidaan päättää, että määräaika, joka alkaa kalenterikuukauden tai vuosineljänneksen aikana, päättyy tapauksen mukaan myöhemmän kalenterikuukauden tai vuosineljänneksen viimeisenä päivänä.”

11. Tullikoodeksin VII osaston, jonka otsikkona on ”Tullivelka”, 2 luku sisältää säännökset tullivelan syntymisestä.

12. Tullikoodeksin 201 artikla sisältää seuraavan yleisen säännön:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun

a) tuontitullien alainen tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen;

taikka

– –

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona kyseinen tulli-ilmoitus vastaanotetaan.

– –”

13. Tullikoodeksin 204 artiklassa käsitellään tiettyjä tapauksia, joista ei ole erityissäännöksiä muualla. Siinä 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,

taikka

– –

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.

– –”

B *Soveltamisasetus*

14. Tullikoodeksia on täydennetty tullikoodeksin soveltamisasetuksella (ETY) N:o 2454/93.[5]

15. Soveltamisasetuksen 496 artiklan m alakohdassa säädetään, että ”menettelyn päättämisen määräajalla” tarkoitetaan ”määräaikaa, jossa tavaroille tai tuotteille on osoitettava uusi hyväksytty tulliselvitysmuoto – –”.

16. Saman asetuksen 521 artikla koskee erityisesti päätöstilitystä, ja siinä säädetään seuraavaa:

”1. Viimeistään menettelyn päättämisen määräajan päättyessä ja riippumatta siitä, käytetäänkö koodeksin 118 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaista koontia, on

— sisäisen jalostuksen (suspensiojärjestelmä) – – menettelyä käytettäessä toimitettava päätöstilitys valvovalle toimipaikalle 30 päivän kuluessa,

– –

Erityisissä olosuhteissa tulliviranomaiset voivat pidentää tätä määräaikaa myös sen päättymisen jälkeen.

2. Päätöstilityksessä tai palautushakemuksessa on oltava seuraavat tiedot, jollei valvova toimipaikka toisin päätä:

– –

3. Valvova toimipaikka voi laatia päätöstilityksen.”

17. Soveltamisasetuksen 546 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Luvassa on ilmoitettava, saadaanko jalostetut tuotteet tai samassa tilassa olevat tavarat luovuttaa vapaaseen liikkeeseen ilman tulli-ilmoitusta, sanotun kuitenkaan rajoittamatta kielto- ja rajoitustoimenpiteiden soveltamista. Tässä tapauksessa tavaroita pidetään vapaaseen liikkeeseen luovutettuina, jos niille ei ole osoitettu tulliselvitysmuotoa menettelyn päättämisen määräajan päättyessä.

[Tullikoodeksin] 218 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa katsotaan, että vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskeva tulli-ilmoitus on esitetty ja vastaanotettu ja tavaroiden luovutus on myönnetty päätöstilitystä esitettäessä.

– –”

18. Soveltamisasetuksen 859 artiklassa luetellaan tapaukset, joissa tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun velvollisuuden täyttämättä jättäminen ei johda tullivelan syntyyn, koska laiminlyönnit eivät tosiasiassa vaikuta kyseisen tullimenettelyn toimintaan.

5 — Tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annettu komission asetus (EYVL L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 4.5.2001 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 993/2001 (EYVL L 141, s. 1; jäljempänä soveltamisasetus).

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

19. Döhler Neuenkirchen toi vuoden 2006 ensimmäisellä vuosineljänneksellä maahan hedelmämehutiivisteitä, joita se saamansa luvan perusteella jalosti sisäisessä jalostusmenettelyssä. Luvan perusteella sisäisen jalostusmenettelyn päättämisen määräaika päättyi kalenterin seuraavalla neljännellä vuosineljänneksellä eli 31.3.2007.

20. Sisäisen jalostusmenettelyn päätöstilitys on toimitettava 30 päivän kuluessa menettelyn päättämisen määräajan päättymisestä. Pääasiassa päätöstilitys olisi näin ollen pitänyt toimittaa 30.4.2007 mennessä, mitä Döhler Neuenkirchen ei tehnyt, vaikka Hauptzollamt Oldenburg (jäljempänä Hauptzollamt) kehotti sitä toimittamaan tilityksen 20.6.2007 mennessä.

21. Koska päätöstilitystä ei toimitettu, Hauptzollamt määräsi tuontitavaroille, joiden osalta menettelyn päättämisen määräaika oli päättynyt 31.3.2007, täysimääräiset tuontitullit, yhteensä 1 403 188,49 euroa.

22. Döhler Neuenkirchen toimitti lopulta 10.7.2007 päätöstilityksen, jonka mukaan tuontitullien määrä oli sitä vastoin pienempi, 217 338,39 euroa, koska määräajan päättymisen 31.3.2007 jälkeen jälleenvietyjen tuontitavaroiden määrä oli päätöstilityksen mukaan huomattavasti pienempi.

23. Döhler Neuenkirchen vaati tuontitullivelan oikaisua Hauptzollamtin määräämän tuontitullin ja Döhler Neuenkirchenin toimittaman päätöstilityksen välisen erotuksen osalta ja nosti oikaisuvaatimuksen hylkäämisen jälkeen kanteen Finanzgericht Hamburgissa (jäljempänä Finanzgericht).

24. Finanzgericht Hamburg hylkäsi kanteen ja katsoi, että tuontitullivelka on syntynyt tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla, koska Döhler Neuenkirchen ei ole täyttänyt velvollisuuttaan toimittaa päätöstilitys määräajassa. Finanzgericht totesi lisäksi, ettei päätöstilityksen toimittamista myöhässä voida pitää soveltamisasetuksen 859 artiklan 9 alakohdassa tarkoitettuna laiminlyöntinä, joka ei tosiasiallisesti vaikuta tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan. [6]

25. Finanzgericht Hamburg totesi tästä ensinnäkin, että päätöstilityksen toimittamista koskevaa määräaikaa ei olisi ajoissa jätetystä hakemuksesta huolimatta voitu pidentää, koska soveltamisasetuksen 521 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuja määräajan pidentämiseen oikeuttavia erityisiä olosuhteita ei ollut, ja toiseksi, että Döhler Neuenkirchen oli ollut ilmeisen huolimaton, koska taloudellisena toimijana, jolla on kokemusta sisäisestä jalostusmenettelystä, se on ollut tietoinen velvollisuudesta toimittaa päätöstilityksiä tiettyinä ajankohtina ja koska Hauptzollamt on lisäksi muistuttanut sitä tästä velvollisuudesta.

26. Döhler Neuenkirchen teki Finanzgericht Hamburgin tuomiosta Bundesfinanzhofiin Revision-valituksen, jossa se väittää, että tullimenettely on päättynyt 31.3.2007 ja että tämän jälkeen tapahtuneilla velvollisuuksien täyttämättä jättämisillä, kuten päätöstilityksen toimittamisella määräajan jälkeen, ei voi olla vaikutusta menettelyyn eikä niiden perusteella varsinkaan voi syntyä tullivelkaa myöhemmässä vaiheessa.

27. Bundesfinanzhof toteaa, että jos Döhler Neuenkirchenin väite, jonka mukaan kyseisen tullimenettelyn päättymisen jälkeen tapahtuneen laiminlyönnin perusteella ei voi syntyä tullivelkaa, hyväksyttäisiin, olisi niin ikään myönnettävä, että Euroopan komissio olisi tullikoodeksin soveltamisasetuksen 859 artiklan 9 alakohdalla luonut tullivelan syntymisen poissulkemisperusteen, jolta puuttuu soveltamisala. Mitä tulee Hauptzollamtin esittämään näkemykseen, jonka mukaan soveltamisasetuksen 521 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisestä luetelmakohdasta seuraa, ettei sisäistä jalostusmenettelyä päätetä jo – kuten tullikoodeksin 89 artiklan 1 kohdassa

6 — Kyseisen artiklan 9 alakohdassa tarkoitetaan sisäisen jalostuksen ja tullivalvonnassa tapahtuvan valmistuksen yhteydessä päätöstilityksen esittämiselle asetetun määräajan ylittämistä, jos määräaikaa olisi jatkettu, jos sitä olisi haettu ajoissa.

säädetään – silloin, kun tuontitavaroille osoitetaan uusi hyväksytty tulliselvitysmuoto, vaan vasta päätöstilityksen toimittamisen yhteydessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, onko komissio ylittänyt näin toimivaltansa antaa tullikoodeksin säännösten soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, ja tuo esiin kaksinkertaisen tullivelan syntymistä koskevan vaaran kaikissa tapauksissa, joissa on syntynyt vajausta.

28. Koska Bundesfinanzhofin näkemyksen mukaan sen käsiteltäväksi saatettu asia vaatii yhteisön oikeuden tulkintaa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [tullikoodeksin] 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että se koskee myös sellaisten velvollisuuksien täyttämättä jättämistä, jotka on täytettävä vasta kyseisen käytetyn tullimenettelyn päättymisen jälkeen, jolloin suspensiojärjestelmän mukaisen sisäisen jalostusmenettelyn jälkeen määräajassa osittain jälleenvietyjen tuontitavaroiden kohdalla sen velvollisuuden rikkominen, jonka mukaan päätöstilitys on toimitettava valvovalle toimipaikalle 30 päivän kuluessa menettelyn päättämisen määräajan päättymisestä, johtaa tullivelan syntymiseen koko tilitettävien tuontitavaroiden määrän osalta, jos [soveltamisasetuksen] 859 artiklan 9 alakohdassa säädetyt edellytykset eivät täyty?”

29. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Döhler Neuenkirchen, Hauptzollamt, Tšekin hallitus ja komissio.

30. Unionin tuomioistuin antoi asian seitsemännen jaoston käsiteltäväksi, ja jaosto piti 13.4.2011 istunnon asianosaisten kuulemiseksi. Jaosto päätti kuitenkin 22.9.2011 siirtää asian unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 44 artiklan 4 kohdan nojalla unionin tuomioistuimelle, jotta tämä antaisi asian kyseistä ratkaisukokoonpanoa laajemman ratkaisukokoonpanon ratkaistavaksi. Unionin tuomioistuin päätti siirtää asian C-262/10 kolmannelle jaostolle ja ratkaista asian julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kuultuaan.

31. Unionin tuomioistuimen kolmas jaosto määräsi tämän perusteella 25.10.2011 suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudestaan ja kutsui asianosaiset uuteen istuntoon. Döhler Neuenkirchen, Italian hallitus ja komissio osallistuivat 1.12.2011 pidettyyn toiseen istuntoon, jossa käsiteltiin myös asiaa C-28/11.

IV Asian tarkastelu

A *Alustavat huomautukset*

32. Unionin tuomioistuinta pyydetään arvioimaan käsiteltävässä asiassa, mitkä seikat voivat synnyttää tullivelan, ja tarkemmin, missä määrin sisäisen jalostusmenettelyn yhteydessä säädettyjen edellytysten täyttämättä jättäminen johtaa tullivelan syntymiseen.

33. Pääasiassa ei ole kyse kyseisten säännösten täydellisestä noudattamatta jättämisestä eikä etenkään siitä, että asianosainen olisi kieltäytynyt yhteistyöstä tulliviranomaisten kanssa. Pääasiassa kyseessä oleva sisäinen jalostusmenettely on nimittäin suoritettu asianmukaisesti lukuun ottamatta sitä merkittävää seikkaa, että päätöstilitys toimitettiin myöhässä.

34. Tilanteen arvioimiseksi esitän seuraavaa menettelytapaa. Ensimmäiseksi palautan mieliin tullikoodeksin 204 artiklan sääntelykontekstin tullivelan syntymisen ja tullivelan kasautumisen osalta. Sen jälkeen arvioin tullikoodeksin 204 artiklassa tarkoitettuja velvollisuuksia pääasian sisäisen jalostusmenettelyn kaltaisen suspensiomenettelyn yhteydessä. Lopuksi tarkastelen sitä, voidaanko tullivelan syntymistä pitää seuraamuksena ja erityisesti suhteettoman ankarana seuraamuksena, kuten Döhler Neuenkirchen väittää, sekä uudistetun tullikoodeksin vaikutusta.

B *Tullivelan syntyminen*

35. Tullikoodeksin 201 artiklassa tarkoitetussa ”normaalissa” tilanteessa tuontitullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona kyseinen tulli-ilmoitus vastaanotetaan ja jona kyseiset tavarat luovutetaan vapaaseen liikkeeseen. Tullivelan synnyttävä tapahtuma on kyseessä olevan tavaran sääntöjenmukainen luovutus vapaaseen liikkeeseen eli siis sääntöjenmukainen muutos sen asemassa. [7]

36. Tullikoodeksin seuraavista artikloista julkisasiamies Kokott on perustellusti todennut, että ”silloin, kun tapahtuu tiettyjä tullioikeudellisia laiminlyöntejä, tuontitullivelka syntyy tullikoodeksin 202–205 artiklan perusteella. Kunkin artiklan 2 ja 3 kohdan mukaan tullivelka syntyy kulloinkin kyseessä olevassa tilanteessa eri ajankohtana ja tullivelallinen on kussakin tilanteessa eri.” [8]

37. Tämän perusteella tuontitullivelka syntyy tullikoodeksin 202 artiklan mukaisesti, kun tuontitullien alainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle. Tullikoodeksin 203 artiklan mukaisesti tullivelka syntyy myös, kun tullivalvonta on vaarantunut. Tullikoodeksin 204 artiklan mukaisesti tullivelka syntyy erityisesti, ”kun ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu”.

38. Kullakin artiklalla on oma soveltamisalansa, eikä päällekkäisyyksiä ole. Asiassa Hamann International annetussa tuomiossa [9] on nimenomaan korostettu, että tullikoodeksin 203 ja 204 artiklalla on eri soveltamisalat: ”[s]iinä missä ensin mainittu artikla koskee toimenpiteitä, jotka johtavat tavaran siirtämiseen pois tullivalvonnasta, viimeksi mainittu artikla koskee sellaisia velvollisuuksien laiminlyöntejä ja eri tullimenettelyihin liittyvien ehtojen noudattamatta jättämisiä, joilla ei ole vaikutusta tullivalvontaan.”

39. Vaikka on kiistatonta, että pääasiassa kysymyksessä olevan kaltainen tilanne kuuluu tullikoodeksin sääntöjen soveltamisalaan, soveltamisasetuksen 859 artiklassa, luettuna yhdessä saman asetuksen 860 artiklan kanssa, on säädetty oikeuskäytännön mukaan tyhjentävästi kymmenestä 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta laiminlyönnistä, jotka ”eivät tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan”. [10]

40. Kansallisen tuomioistuimen mukaan on kuitenkin selvää, ettei pääasian tilanteessa ole kyse mistään soveltamisasetuksen 859 artiklassa luetellusta kymmenestä laiminlyönnistä. [11]

41. Tavaroiden maahantuonti taloudellisesti vaikuttavassa tullimenettelyssä, jossa tullimaksut on suspendoitu, on luonteeltaan poikkeuksellinen menettely, minkä vuoksi sen on täytettävä tietyt edellytykset. Kuten edellä on todettu, tullivelka syntyy tullikoodeksin 201 artiklan nojalla lähtökohtaisesti, kun tavara saapuu yhteisöön ja kun kyseinen tulli-ilmoitus tehdään ja vastaanotetaan. Tällä perusteella maahantuodun tavaran myöhempi jälleenvienti ei siis vaikuta aiempaan tullivelan syntymiseen. Suspensiomenettelyssä tullivelkaa ei kuitenkaan synny, kun tavara pysyy tullivalvonnassa ja kun sovellettavan menettelyn edellytykset täyttyvät menettelyn päättämiseen saakka.

7 — Ks. vastaavasti asia C-66/99, D. Wandel, tuomio 1.2.2001 (Kok., s. I-873, 41 ja 42 kohta).

8 — Ks. julkisasiamies Kokottin 30.9.2004 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-195/03, Papismedov ym., tuomio 3.3.2005 (Kok., s. I-1667, ratkaisuehdotuksen 23 kohta).

9 — Asia C-337/01, tuomio 12.2.2004 (Kok., s. I-1791, 28 kohta).

10 — Ks. asia C-48/98, Söhl & Söhlke, tuomio 11.11.1999 (Kok., s. I-7877, 43 kohta).

11 — Tullikoodeksin 204 artiklaa ei kuitenkaan joissakin hyvin poikkeuksellisissa tapauksissa sovelleta lainkaan, kuten oli asiassa C-234/09, Skatteministeriet v. DSV Road A/S, tuomio 15.7.2010 (Kok., s. I-7333, 32 ja 37 kohta). Näin ei kuitenkaan ole nyt käsiteltävässä asiassa.

42. Siinä tapauksessa, että osa tavarasta luovutetaan vapaaseen liikkeeseen sisäiseen jalostusmenettelyyn myönnetyn luvan ja tullikoodeksissa säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti, tullivelka syntyy kuitenkin näiden tavaroiden osalta tullikoodeksin 201 artiklassa tarkoitetun periaatteen nojalla.

C Tullivelka: moninkertainen velka, ajallinen ulottuvuus ja tullien määrääminen kahdesti

43. Pääasiassa ei voida sulkea pois sitä, että eri ajankohtina saattaa syntyä useita tullivelkoja, minkä vuoksi on aiheellista arvioida, määrätäänkö tullit kahdesti.

44. Aluksi on syytä huomauttaa, että jo tulliliiton käsite estää sen, että tullit määrätään kahdesti tavaroiden yhteisön tullialueelle tuonnin johdosta.[12] Unionin oikeudessa näin ollen lähtökohtaisesti kielletään se, että samaan tavaraan kohdistuisi kaksinkertainen tullivelka.[13]

45. Tämän vuoksi on syytä erottaa toisistaan kolme käsitettä eli tavaran käsite, tapauksen käsite ja verotettavan tapahtuman käsite. Samasta tavarasta ei voida kantaa tullia useaan kertaan. Tapauksella tarkoitetaan kulloistakin toimenpidettä,[14] eikä sitä voida liittää kuin yhteen säännökseen, jossa säädetään tullivelan syntymisestä. Tavaroita kokonaisuudessaan koskeva kokonaistullivelka voi johtua erilaisista verotettavista tapahtumista.[15]

46. Kun verotettavia tapahtumia on useita, on tarpeen määrittää, mikä näistä tapahtumista synnyttää tullivelan. Kyseessä voi olla ensimmäinen tapahtuma tai merkittävin tapahtuma. Näyttää siltä, että kronologisesti tarkasteltuna ratkaiseva peruste on se, joka on esimerkiksi tullikoodeksin 215 artiklan perustana: ensimmäinen verotettava tapahtuma synnyttää tullivelan.[16] Yhdyn tämän kysymyksen osalta Tšekin hallituksen esittämään arvioon ja hylkään näin ollen merkittävintä tapahtumaa koskevan perusteen, jonka komissio toi esiin viittaamalla julkisasiamies Kokottin esittämään ratkaisuehdotukseen.[17]

47. Pääasian oikeudenkäyntiasiakirjoista käy ilmi, että Döhler Neuenkirchen jälleenvei suurimman osan jalostetuista tuotteista ja että osa tavarasta luovutettiin vapaaseen liikkeeseen. Tavanomaisessa tapauksessa voitaisiin todeta, kuten Döhler Neuenkirchen perustellusti esittää, että vapaaseen liikkeeseen luovutettuihin tavaroihin sovelletaan tullikoodeksin 201 artiklaa ja että jälleenvietyihin tuotteisiin ei tullikoodeksin nojalla sovelleta mitään tulleja. Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin niin, että vaikka sisäinen jalostusmenettely päätettiin määräajassa, päätöstilitystä ei toimitettu määräajassa. Hauptzollamt määräsi tämän vuoksi tullikoodeksin 204 artiklan nojalla tuontitullit tavaroiden kokonaismäärän osalta.

12 — Ks. vastaavasti asia 252/87, Kiwall, tuomio 20.9.1988 (Kok., s. 4753, 11 kohta).

13 — Ks. vastaavasti tullikoodeksin 208 artiklan ensimmäinen kohta.

14 — Julkisasiamies Kokottin tapaan katson, ettei tapauksen käsitettä pidä laajentaa koko tuontitapahtumaa koskevaksi yleisluonteiseksi viittaukseksi. Ks. em. asia Papismedov ym., ratkaisuehdotuksen 91 kohta.

15 — Tullikoodeksin 201–205 artiklassa säädetään tuontitullivelan synnyttävistä seikoista. Ks. asia C-91/02, Hannl-Hofstetter, tuomio 16.10.2003 (Kok., s. I-12077, 3 kohta).

16 — Ks. ajankohdan ensisijaisuutta koskevasta unionin tullioikeudesta esim. asia C-230/06, Militzer & Münch, tuomio 3.4.2008 (Kok., s. I-1895, 28 kohta): ”Useiden, eri jäsenvaltioiden alueilla tapahtuneiden rikkomusten tai säännönvastaisuuksien jälkeen tullien kantamisen kannalta toimivaltainen jäsenvaltio on se, jonka alueella ensimmäinen rikkomus tai säännönvastaisuus on tapahtunut – –”.

17 — Esittämiensä huomautusten tueksi komissio viittaa edellä alaviitteessä 8 mainittuun asiaan Papismedov ym., ratkaisuehdotuksen 95 kohta ja alaviite 44.

D *Edellytykset, joiden täyttämättä jättämisen johdosta sovelletaan tullikoodeksin 204 artiklaa*

48. Seuraavaksi on tarkasteltava, millaisten edellytysten täyttämättä jättäminen johtaa tullikoodeksin 204 artiklan soveltamiseen. Kyseeseen tulevat mielestäni kaikkien tässä artiklassa ja kyseisessä menettelyssä tarkoitettujen edellytysten täyttämättä jättäminen, lukuun ottamatta tullikoodeksin 859 artiklassa tarkoitettuja poikkeustapauksia. Sivuhuomautuksena todettakoon, ettei unionin tullioikeudessa tehdä mielestäni tältä osin saksalaisessa oikeuskirjallisuudessa esitettyjen näkemysten mukaista eroa perusvelvollisuuksien ja menettelyyn liittyvien velvollisuuksien välillä.

49. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, soveltamisasetuksen 859 artiklassa säädetään pätevästi ja tyhjentävästi tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetuista laiminlyönneistä, jotka ”eivät tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan”.[18] Kaikki tapaukset, joihin ei voida soveltaa tätä poikkeusta, kuuluvat siten tullikoodeksin 204 artiklan soveltamisalaan.

50. Päätöstilityksen esittäminen sille asetetun määräajan päättymisen jälkeen johtaa mielestäni ilman muuta tullikoodeksin 204 artiklan soveltamiseen. Toisin kuin yleisessä menettelyssä, sisäisessä jalostusmenettelyssä voidaan sen päättämisen yhteydessä tehtävän päätöstilityksen perusteella todeta lopullisesti se, mitä maahantuoduille tavaroille on tapahtunut. Maahantuoja ilmoittaa tulliviranomaisille päätöstilityksessä edellytysten mukaisesti tuodun tavaran määräpaikan. Tilitysasiakirja on näin ollen hyvin tärkeä, mikä käy ilmi myös niistä yksityiskohtaisista tiedoista, jotka siinä on soveltamisasetuksen 521 artiklan 2 kohdan nojalla oltava.[19]

51. Unionin tuomioistuin on jo aiemmin korostanut, että ”sisäinen jalostusmenettely, joka on tullien suspendointiin johtava menettely, on poikkeuksellinen menettely, jonka tarkoituksena on tehdä tietynlainen taloudellinen toiminta helpommaksi. Koska tämä järjestelmä sisältää tullisäännösten oikeaa soveltamista ja tullien kantamista koskevia selviä riskejä, järjestelmän edunsaajien on noudatettava tarkasti siitä seuraavia velvollisuuksia. Samoin seurauksia, jotka edunsaajille voi koitua velvollisuuksiensa noudattamatta jättämisestä, on tulkittava tiukasti.”[20]

52. Lopuksi on huomautettava, että koska kaksinkertainen verotus on pois suljettua, tullikoodeksin 204 artiklan perusteella syntynyt tullivelka ei voi käsittää tavaroita, joiden osalta tullivelka on jo voinut syntyä tullikoodeksin 201 artiklan nojalla tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovuttamisen yhteydessä. Muiden tavaroiden, myös valmistamisen jälkeen mahdollisesti jälleenvietyjen tavaroiden, osalta tullivelka syntyy tullikoodeksin 204 artiklan nojalla.

E *Tullivelan syntyminen ei ole seuraamus*

53. Döhler Neuenkirchen väittää, että tullien määräämisellä on käsiteltävässä asiassa seuraamuksen luonne.

54. En hyväksy tätä väitettä syistä, jotka esitän seuraavaksi.

55. Unionin tuomioistuin on vahvistanut periaatteen, jonka mukaan jäsenvaltioilla on toimivalta toteuttaa asianmukaiset toimet, joilla varmistetaan yhteisön tullisäännösten noudattaminen. Tässä tapauksessa toteutettavien toimien on noudatettava suhteellisuusperiaatetta.[21]

18 — Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Söhl & Söhlke, tuomion 43 kohta.

19 — Haluan tältä osin lisätä, ettei ole merkityksellistä, mitä tietoja tulliviranomaiset ovat pyytäneet. Käytännön menettelyt voivat eittämättä vaihdella, mutta sillä ei ole vaikutusta tilityksen toimittamista koskevaan velvollisuuteen.

20 — Ks. yhdistetyt asiat C-430/08 ja C-431/08, Terex Equipment ym., tuomio 14.1.2010 (Kok., s. I-321, 42 kohta).

21 — Ks. em. asia Hannl-Hofstetter, tuomion 19 ja 20 kohta.

56. Seuraamukset voivat olla luonteeltaan hallinnollisia (myös verotuksellisia) tai rikosoikeudellisia. Kahdenkertaisen seuraamuksen kieltoa koskeva periaate (ne bis in idem), joka vahvistetaan Roomassa 4.11.1950 allekirjoitetun, ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn eurooppalaisen yleissopimuksen seitsemännen lisäpöytäkirjan 4 artiklan 1 kappaleessa, estää kahdenlaisten seuraamusten kumulatiivisen määräämisen samasta rikkomisesta. [22]

57. Näyttää kuitenkin siltä, että oikeuskäytännön mukaan tullivelan syntymisellä ei ole seuraamuksen luonnetta. [23] Oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että sen jälkeen kun tullivelka on syntynyt, sen olemassaoloon ei vaikuta verotettavia tapahtumia koskevien säännösten myöhemmät muutokset edes siinä tapauksessa, että asianosainen on hakenut muutosta kyseisen velan määräämiseen. Tällainen tulkinta ei ymmärrettävästi olisi mahdollinen, jos kyse olisi seuraamuksesta. [24] Tullivelka ei näin ollen ole seuraamus, eikä ne bis in idem -periaatetta voida soveltaa käsiteltävässä asiassa.

58. Suspensiojärjestelmän mukaiseen sisäiseen jalostusmenettelyyn sisältyy ehdollisen edun saaminen. Tullien sääntöjenmukaista määräämistä lykätään jalostusmenettelyn ajaksi sillä edellytyksellä, että menettely suoritetaan sääntöjenmukaisesti. Ainoastaan jos menettely suoritetaan asianmukaisesti, tulleja ei kanneta.

59. Mikäli edellytyksiä ei kuitenkaan täytetä, tätä ehdollista etua ei voida myöntää. Velvollisuus tullien maksamiseen ei näet ole sanktio vaan pelkkä seuraus havainnosta, että jalostusmenettelyn soveltamista koskevan edun saamiseksi vaadittavat edellytykset eivät täyty, minkä perusteella suspensiojärjestelmää ei sovelleta ja tullimaksut määrätään. [25]

F *Tullivelan syntymisen objektiivisuus*

60. Tullikoodeksin ja sitä koskevan oikeuskäytännön mukaan tullivelka syntyy tietyn verotettavan tapahtuman muodostavien objektiivisten tekijöiden mukaisesti, ja tämä tapahtuu riippumatta siitä, onko tämän järjestelmän perustana olevaa verotuksellista tavoitetta saavutettu vai ei. Tullikoodeksin perusteella näyttää siltä, ettei tullivelka vastaa ”taloudellisen” tullivelan käsitettä, jonka mukaan tullivelka syntyy ainoastaan vapaaseen liikkeeseen luovutetun tavaran osalta. Tästä seuraa, että tullivelkaa voidaan periä myös tavaroista, jotka on tosiasiassa siirretty Euroopan unionin alueelta. [26]

61. Komissio huomautti istunnossa, että kyseinen tilanne on kehittynyt uudistetun tullikoodeksin aikana. Uudistetun tullikoodeksin mukaan tullivelka lakkaa tullitapahtumien taloudellisen analyysin mukaisesti, kun tavarat on tosiasiassa viety unionin tullialueelta. [27]

22 — Ks. mm. asia Zolotoukhine v. Venäjä, Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 10.2.2009, nro 14939/03 ja asia Ruotsalainen v. Suomi, Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.6.2009, nro 13079/03. Ks. myös yhdistetyt asiat C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P ja C-254/99 P, Limburgse Vinyl Maatschappij ym. v. komissio, tuomio 15.10.2002 (Kok., s. I-8375, 59 kohta) ja yhdistetyt asiat C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ja C-219/00 P, Aalborg Portland ym. v. komissio, tuomio 7.1.2004 (Kok., s. I-123, 338 kohta) ja unionin tuomioistuimessa vireillä oleva asia C-617/10, Åkerberg Fransson.

23 — Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Hamann International, tuomion 33 kohta: ”Yhtäältä on syytä lisätä, että se seikka, että soveltamisasetuksen 512 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 993/2001, ei enää säädetä velvollisuudesta asettaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia tavaroita ulkoiseen passitusmenettelyyn siirrettäessä ne poistumistullitoimipaikkaan, ei voi kumota tätä päätelmää, koska tuo säännös tuli voimaan vasta pääasiassa kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtuma-ajan jälkeen eikä se ole sovellettavissa taannehtivasti.” Jos tässä säännöksessä nimittäin säädettäisiin seuraamuksesta, olisi sovellettava säännöksiä, jotka ovat voimaantulonsa jälkeen lievempiä syytetyn kannalta (lievemmän lain periaate).

24 — Ks. soveltuvin osin asia C-420/06, Jager, tuomio 11.3.2008 (Kok., s. I-1315, 59 kohta) ja yhdistetyt asiat C-387/02, C-391/02 ja C-403/02, Berlusconi ym., tuomio 3.5.2005 (Kok., s. I-3565, 67–69 kohta). Näistä tuomioista käy ilmi, että lievemmän rangaistuksen takautuvaa soveltamista koskeva periaate kuuluu jäsenvaltioiden yhteiseen valtiosääntöperinteeseen.

25 — Ks. vastaavasti asia C-110/99, Emsland-Stärke, tuomio 14.12.2000 (Kok., s. I-11569, 56 kohta) ja asia C-158/08, Pometon, tuomio 4.6.2009 (Kok., s. I-4695, 28 kohta).

26 — Vaikka tullien tarkoituksena on muun muassa suojata kotimaista tuotantoa ulkomaiselta kilpailulta (saksaksi Wirtschaftszollgedanke), asiaa koskevia säännöksiä sovelletaan mekaanisesti ja muodollisesti, mikä voi johtaa tilanteisiin, joissa tulleja kannetaan ilman suojelun tarvetta, kun kyseisiä tavaroita ei luovuteta vapaaseen liikkeeseen. Ks. Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Kööpenhamina, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, s. 148 ja 280 ja asia C-222/01, British American Tobacco, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4683, 55 kohta).

27 — Tullivelan lakkaamisesta uudistetun tullikoodeksin mukaisessa menettelyssä ks. sen 86 artiklan 1 kohdan k alakohta.

62. Uudistetun tullikoodeksin säännöksiä ei kuitenkaan pidä soveltaa ennakoivasti nyt käsiteltävään asiaan.

V Ratkaisuehdotus

63. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

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, 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että se koskee kyseisen tullimenettelyn kaikkien velvollisuuksien, myös menettelyn päättämisen jälkeen täytettävien velvollisuuksien, täyttämättä jättämistä.

Näin ollen suspensiojärjestelmän mukaisen sisäisen jalostusmenettelyn päätteeksi määräajassa osittain jälleenvietyjen tuontitavaroiden kohdalla sen velvollisuuden rikkominen, jonka mukaan päätöstilitys on toimitettava valvovalle toimipaikalle 30 päivän kuluessa menettelyn päättämisen määräajan päättymisestä, johtaa kyseisen artiklan nojalla tullivelan syntymiseen tilitettävien tuontitavaroiden koko määrän, myös jälleenvietyjen tavaroiden, osalta, jos 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, sellaisena kuin se on muutettuna komission asetuksella (EY) N:o 993/2001, 859 artiklan 9 alakohdassa säädetyt edellytykset eivät täyty.

Asetuksen N:o 2913/92 204 artiklan soveltaminen tällaiseen tilanteeseen ei sitä vastoin synnytä toista tullivelkaa sellaisten tavaroiden osalta, joista on jo syntynyt tullivelka jonkin aikaisemman verotettavan tapahtuman, kuten vapaaseen liikkeeseen luovuttamisen, perusteella.