Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

7 päivänä huhtikuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Unionin tullikoodeksi – Tullivelan lakkaaminen – Unionin tullialueelle sääntöjenvastaisesti tuodut tavarat – Takavarikointi ja valtiolle menetetyksi julistaminen – Direktiivi 2008/118/EY – Valmisteverot – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisävero – Verotettava tapahtuma – Verosaatavan syntyminen

Asiassa C-489/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 30.9.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.10.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

UB

vastaan

Kauno teritorinė muitinė,

jossa asian käsittelyyn osallistuu

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev, joka hoitaa toisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit I. Ziemele, T. von Danwitz (esittelevä tuomari), P. G. Xuereb ja A. Kumin,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Liettuan hallitus, asiamiehinään K. Dieninis ja V. Kazlauskaitė-Švenčionienė,

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

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

– Euroopan komissio, asiamiehinään F. Clotuche-Duvieusart ja J. Jokubauskaitė,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.10.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 (EUVL 2013, L 269, s. 1; jäljempänä unionin tullikoodeksi), 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan, valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) 7 artiklan 1 kohdan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, s. 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 70 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä UB, joka on pääasian valittaja, ja toisaalta Kauno teritorinė muitinė (Kaunasin tullitoimisto, Liettua) ja Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos (valtiovarainministeriön tulliosasto, Liettua) ja jossa on kyse kyseisen tullitoimiston tekemästä päätöksestä, jossa se vahvisti UB:n maksettavana olevan valmisteveron ja arvonlisäveron määrän Valkovenäjältä Liettuan alueelle tapahtuneen savukkeiden sääntöjenvastaisen tuonnin jälkeen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Unionin tullikoodeksi

3 Unionin tullikoodeksin 42 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on säädettävä tullilainsäädännön noudattamatta jättämisestä johtuvista seuraamuksista. Tällaisten seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia.”

4 Saman tullikoodeksin 79 artiklassa, jonka otsikko on ”Säännösten noudattamatta jättämisestä johtuva tullivelka”, säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullin alaisista tavaroista syntyy tuontitullivelka jokaisessa seuraavista tapauksista:

a) kun ei täytetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee muiden kuin unionitavaroiden tuomista unionin tullialueelle, niiden siirtämistä pois tullivalvonnasta taikka kyseisten tavaroiden kuljetusta, jalostusta, varastointia, väliaikaista varastointia, väliaikaista maahantuontia tai niistä vapautumista kyseisellä alueella;

_ _”

5 Mainitun tullikoodeksin 124 artiklassa, jonka otsikko on ”Lakkaaminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Tuonti- tai vientitullivelka lakkaa jollakin jäljempänä luetelluista tavoista, sanotun kuitenkaan rajoittamatta sellaisten voimassa olevien säännösten soveltamista, jotka koskevat tullivelkaa vastaavan tuonti- tai vientitullin määrän kantamatta jättämistä velallisen oikeusteitse todetun maksukyvyttömyyden vuoksi:

– –

e) kun tuonti- tai vientitullien alaiset tavarat julistetaan valtiolle menetetyiksi taikka takavarikoidaan ja samanaikaisesti tai myöhemmin julistetaan menetetyiksi valtiolle.

– –

2. Tullivelkaa ei kuitenkaan pidetä tullirikoksiin sovellettavien seuraamusten kannalta lakanneena 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa, jos jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään, että seuraamukset määrätään tuonti- tai vientitullin tai tullivelan olemassaolon perusteella.

– –”

6 Saman tullikoodeksin 286 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan tällä koodeksilla kumotaan yhteisön tullikoodeksista (uudistettu tullikoodeksi) 23.4.2008 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EY) N:o 450/2008 (EUVL 2008, L 145, s. 1), jolla puolestaan oli kumottu yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1).

Asetus N:o 450/2008

7 Asetuksen N:o 450/2008 86 artiklassa, jonka otsikko oli ”Lakkaaminen”, säädettiin seuraavaa:

”1. Tuonti- tai vientitullivelka lakkaa jollakin jäljempänä luetelluista tavoista, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 68 artiklan ja sellaisten voimassa olevien säännösten soveltamista, jotka koskevat tullivelkaa vastaavan tuonti- tai vientitullien määrän kantamatta jättämistä velallisen oikeusteitse todetun maksukyvyttömyyden vuoksi:

– –

e) kun tuonti- tai vientitullien alaiset tavarat takavarikoidaan ja samanaikaisesti tai myöhemmin julistetaan menetetyiksi valtiolle;

– –”

Asetus N:o 2913/92

8 Asetuksen N:o 2913/92 202 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

a) tuontitullien alainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti [Euroopan] yhteisön tullialueelle; taikka

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

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

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

– –”

9 Saman asetuksen 233 artiklassa, jonka otsikko oli ”Tullivelan lakkaaminen”, säädettiin 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:

– –

d) kun tavarat, joiden osalta syntyy 202 artiklan mukaisesti tullivelka, takavarikoidaan niitä säännösten vastaisesti tuotaessa ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi.

– –”

Direktiivi 2008/118

10 Direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin kun:

– –

b) ne tuodaan yhteisön alueelle.”

11 Kyseisen direktiivin 7 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen.

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa kulutukseen luovutuksena pidetään:

– –

d) valmisteveron alaisten tavaroiden tuontia, sääntöjenvastainen tuonti mukaan lukien, paitsi jos valmisteveron alaiset tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään.”

Arvonlisäverodirektiivi

12 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

d) tavaroiden maahantuonnista.”

13 Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklan sanamuodon mukaan ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu”.

14 Kyseisen direktiivin 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että ”jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy – – silloin, kun nämä yhteisön maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy”.

Liettuan lainsäädäntö

15 Verohallinnosta 13.4.2004 annetun Liettuan tasavallan lain (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas; Žin., 2004, nro 63-2243) 93 §:n, jonka otsikko on ”Verovelvollisuuden lakkaaminen”, 2 momentin 3 kohdassa säädettiin, että ”tulliviranomaisten hallinnoimien verojen osalta – – verovelvollisuus lakkaa – – myös, jos salakuljetetut tavarat takavarikoidaan niitä säännösten vastaisesti tuotaessa ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi”.

16 Tämä säännös kumottiin 1.1.2017 alkaen ja korvattiin seuraavilla säännöksillä:

– valmisteveroista 30.10.2001 annetun Liettuan tasavallan lain (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas; Žin., 2001, nro 98-3482), sellaisena kuin se on muutettuna 3.11.2016 annetulla lailla nro XII 2696 (TAR, 2016, nro 2016-26860), 20 §:n 2 momentin sanamuodon mukaan ”velvollisuus maksaa valmisteverot tullihallinnolle lakkaa soveltuvin osin unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan d–g alakohdassa säädetyissä tapauksissa”

– arvonlisäverosta 5.3.2002 annetun Liettuan tasavallan lain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; Žin., 2002, nro 35-1271), sellaisena kuin se on muutettuna 3.11.2016 annetulla lailla nro XII 2697 (TAR, 2016, nro 2016-26861), 121 §:n 2 momentin sanamuodon mukaan ”velvollisuus maksaa tuonnin arvonlisävero tullihallinnolle lakkaa soveltuvin osin unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan d–g alakohdassa säädetyissä tapauksissa”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Pääasian valittaja UB järjesti rikoskumppaniensa kanssa valmisteveron alaisten tavaroiden sääntöjenvastaisen tuonnin (salakuljetuksen) Valkovenäjältä Liettuan alueelle. Tuonnin yhteydessä heitettiin 22.9.2016 syrjäisessä paikassa 6 000 savukepakkausta (jäljempänä kyseiset tavarat) rajan yli, minkä jälkeen ne kerättiin talteen. Rajavartijat pysäyttivät samana päivänä kyseisiä tavaroita Liettuan alueella kuljettaneen ajoneuvon ja takavarikoivat nämä tavarat.

18 Vilniaus apygardos teismas (Vilnan alueellinen tuomioistuin, Liettua) totesi 23.1.2017 antamallaan rangaistusmääräyksellä UB:n syyllistyneen rikokseen, tuomitsi hänet 16 947 euron sakkoon, julisti kyseiset tavarat valtiolle menetetyiksi ja määräsi ne tuhottaviksi.

19 Kaunasin tullitoimisto totesi tämän rangaistusmääräyksen osalta, että UB oli vastuussa velallisena yhteisvastuullisesti kolmansien osapuolten kanssa verovelasta, johon sisältyi valmisteveroa 10 237 euroa, tuonnin arvonlisäveroa 2 679 euroa ja näille veroille vahvistettuja viivästyskorkoja 1 674 euroa ja 438 euroa. Kaunasin tullitoimisto ei sen sijaan laskenut eikä vahvistanut tullien määrää, koska se katsoi, että tullivelka oli lakannut unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla.

20 UB:n tekemän oikaisuvaatimuksen käsitellyt valtiovarainministeriön tulliosasto pysytti 9.5.2018 tekemässään päätöksessä Kaunasin tullitoimiston tekemän päätöksen.

21 UB nosti päätöksestä kanteen Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin). UB väitti pääasiallisesti, että koska tullivelka oli lakannut unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetystä syystä, hänen valmisteveron ja tuonnin arvonlisäveron maksamisvelvollisuutensa oli myös katsottava lakanneen.

22 Vilniaus apygardos administracinis teismas hylkäsi 30.10.2018 antamallaan tuomiolla kanteen täysin perusteettomana. Kyseinen tuomioistuin katsoi muun muassa, ettei unionin tullikoodeksilla säännellä valmisteveron ja/tai tuonnin arvonlisäveron maksuvelvollisuuden lakkaamisen perusteita.

23 UB valitti tästä tuomiosta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) eli ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii yhtäältä sitä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen takavarikointi ja valtiolle menetetyksi julistaminen unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu tullivelan lakkaamisperuste. Se huomauttaa, että tämän säännöksen sanamuoto poikkeaa asetuksen N:o 2913/92 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan sanamuodosta, jossa säädettiin nimenomaisesti, että jotta tullivelka voitaisiin katsoa lakanneeksi, salakuljetettujen tavaroiden takavarikoinnin oli tapahduttava niitä ”säännösten vastaisesti tuotaessa”. Näin ollen on mahdollista katsoa, että unionin tullikoodeksin sanamuodon mukaan ajankohdalla, jona takavarikointi tapahtuu, ei ole sittemmin enää merkitystä ja että tullivelka lakkaa, vaikka salakuljetetut tavarat takavarikoidaan sen jälkeen, kun ne oli jo tuotu unionin tullialueelle eli sen alueen ulkopuolelle, jolla ensimmäisen tämän alueen sisäpuolella sijaitseva tullitoimipaikka sijaitsee.

25 Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, mikä vaikutus tullivelan lakkaamisella on valmisteveron ja tuonnin arvonlisäveron maksamisvelvollisuuteen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa tältä osin, että vaikka unionin

tuomioistuimen oikeuskäytännössä, mukaan lukien 29.4.2010 annettu tuomio Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231), näytetään edellytettävän ”rinnakkaisuuden” olemassaoloa yhtäältä tullivelan lakkaamisen ja toisaalta muiden verovelvoitteiden, kuten valmisteveron ja tuonnin arvonlisäveron maksamisvelvollisuuksien, lakkaamisen välillä, direktiivissä 2008/118 tai arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöksiä, joissa säädettäisiin näiden velvollisuuksien lakkaamisesta siinä tapauksessa, että kyse on sääntöjenvastaisesta tuonnista, jonka jälkeen tavarat takavarikoidaan ja julistetaan valtiolle menetetyiksi.

26 Tässä tilanteessa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [unionin tullikoodeksin] – – 124 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että tullivelka lakkaa, jos – käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa – salakuljetetut tavarat takavarikoidaan ja myöhemmin julistetaan valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne on jo tuotu sääntöjenvastaisesti (luovutettu kulutukseen) Euroopan unionin tullialueelle?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [direktiivin 2008/118] 2 artiklan b alakohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa sekä [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 70 artiklaa tulkittava siten, että velvollisuus maksaa valmisteveroa ja/tai arvonlisäveroa ei lakkaa, jos, kuten käsiteltävässä asiassa, salakuljetetut tavarat takavarikoidaan ja myöhemmin julistetaan valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne oli jo tuotu sääntöjenvastaisesti (luovutettu kulutukseen) unionin tullialueelle, vaikka tullivelka on lakannut [unionin tullikoodeksin] 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn perusteen mukaisesti?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että tullivelka lakkaa, jos tavarat takavarikoidaan ja julistetaan myöhemmin valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne on jo tuotu sääntöjenvastaisesti unionin tullialueelle.

28 Aluksi on muistutettava siitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon sen sanamuodon lisäksi sen asiayhteys sekä sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa se on, ja erityisesti tämän säännöstön syntyhistoria (tuomio 5.4.2022, C-140/20, Commissioner of An Garda Síochána, EU:C:2022:258, 32 kohta).

29 Unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan sanamuodosta on todettava, että kyseisessä säännöksessä säädetään, että tuonti- tai vientitullivelka lakkaa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta sellaisten voimassa olevien säännösten soveltamista, jotka koskevat tullivelkaa vastaavan tuonti- tai vientitullin määrän kantamatta jättämistä velallisen oikeusteitse todetun maksukyvyttömyyden vuoksi, muun muassa, kun salakuljetetut tuonti- tai vientitullien alaiset tavarat julistetaan valtiolle menetetyiksi taikka takavarikoidaan ja samanaikaisesti tai myöhemmin julistetaan menetetyiksi valtiolle.

30 Näin ollen tämän säännöksen sanamuodossa ei viitata tullivelan lakkaamisen edellytyksenä siihen ajankohtaan, jona tavaroiden takavarikointi tapahtuu.

31 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 30, 34 ja 35 kohdassa, tämän – asetuksen N:o 450/2008 86 artiklan 1 kohdan e alakohtaa seuranneen – säännöksen sanamuoto eroaa asetuksen N:o 2913/92 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan sanamuodosta, jossa viitattiin nimenomaisesti takavarikointiin, joka tapahtui tavaroita ”säännösten vastaisesti tuotaessa” unionin tullialueelle.

32 Asetuksen N:o 2913/92 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdalla käyttöön otetun järjestelmän yhteydessä yhteisön tullialueelle tuotujen tavaroiden takavarikointi saattoi johtaa tullivelan lakkaamiseen ainoastaan, jos se tapahtui ennen kuin mainitut tavarat ohittivat ensimmäisen tämän alueen sisäpuolella sijaitsevan tullitoimipaikan (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, 50 kohta).

33 Antaessaan asetuksen N:o 450/2008 86 artiklan 1 kohdan e alakohdan ja sittemmin unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan unionin lainsäätäjä päätti, ettei tullivelan lakkaamisen edellytykseksi enää aseteta sitä, että takavarikko tapahtuu samanaikaisesti tavaroiden unionin tullialueelle tapahtuvan tuonnin kanssa.

34 Näin ollen sillä, että takavarikointi ja myöhempi valtiolle menetetyksi julistaminen on tapahtunut sen jälkeen, kun tavarat oli tuotu sääntöjen vastaisesti unionin tullialueelle, ei ole merkitystä unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan sovellettavuuden kannalta, joten tähän liittyvän tullivelan on katsottava lakanneen myös tässä tapauksessa.

35 Tällainen unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan tulkinta on tämän tullikoodeksin tavoitteiden mukainen, mukaan lukien asianmukaista tasoa olevien tehokkaiden, varoittavien ja oikeasuhteisten seuraamusten käyttöönottaminen koko sisämarkkinoilla unionin taloudellisten etujen suojaamiseksi saman tullikoodeksin johdanto-osan 11 ja 23 perustelukappaleessa tarkoitetulla tavalla.

36 Tältä osin on täsmennettävä, että tullivelan lakkaaminen ei ole mitenkään esteenä tullilainsäädännön noudattamatta jättämiseen liittyvien seuraamusten määräämiselle.

37 Unionin tullikoodeksin 42 artiklan 1 kohdan mukaan kukin jäsenvaltio on velvollinen säätämään unionin tullilainsäädännön noudattamatta jättämisestä seuraavista tehokkaista, oikeasuhteisista ja varoittavista seuraamuksista, ja saman tullikoodeksin 124 artiklan 2 kohdan sanamuodon mukaan tullivelkaa ei pidetä tullirikoksiin sovellettavien seuraamusten kannalta lakanneena, jos jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään, että seuraamukset määrätään tuonti- tai vientitullin tai tullivelan olemassaolon perusteella.

38 Unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa sen tapauksen osalta säädetty tullivelan lakkaaminen, että tavarat takavarikoidaan ja julistetaan valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne on tuotu sääntöjenvastaisesti unionin alueelle, ei siis voi estää seuraamusten soveltamista eikä vaarantaa seuraamusten varoittavaa vaikutusta.

39 Ensimmäiseen kysymykseen on vastattava siten, että unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että tullivelka lakkaa, jos tavarat takavarikoidaan ja julistetaan myöhemmin valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne on jo tuotu sääntöjenvastaisesti unionin tullialueelle.

Toinen kysymys

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa sekä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 70 artiklaa tulkittava siten, että tullivelan lakkaaminen unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn perusteen mukaisesti johtaa unionin tullialueelle sääntöjenvastaisesti tuotuihin tavaroihin liittyvän valmisteverovelan ja arvolisäverovelan lakkaamiseen.

41 Valmisteverojen suorittamista koskevasta velvollisuudesta on muistutettava, että direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohdan mukaan valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin kun ne tuodaan unionin alueelle. Kyseisen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan mukaan valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen. Mainitun direktiivin 7 artiklan 2 kohdan d alakohdassa säädetään, että käsite ”kulutukseen luovutus” käsittää valmisteveron alaisten tavaroiden tuonnin, sääntöjenvastainen tuonti mukaan lukien, paitsi jos valmisteveron alaiset tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään.

42 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa, direktiiviin 2008/118 ei sisälly säännöstä valmisteveron maksamisvelvollisuuden lakkaamisesta siinä tapauksessa, että salakuljetettuihin tavaroihin liittyvä tullivelka lakkaa unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetun perusteen mukaisesti. Tästä seuraa, että kun valmisteverosaatava on kerran syntynyt tällaisten tavaroiden osalta, henkilö on velvollinen maksamaan sen.

43 Tätä arviointia tukee se seikka, että kun viranomaiset ovat takavarikoineet ja julistaneet valtiolle menetetyiksi sääntöjenvastaisella tavalla tuodut tavarat sen jälkeen, kun ne ovat ohittaneet ensimmäisen unionin alueen sisäpuolella sijaitsevan tullitoimipaikan, on katsottava, että tavarat on tuotu unioniin, jolloin valmisteveron osalta verotettava tapahtuma on toteutunut niiden osalta (ks. analogisesti tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, 74 kohta).

44 Lisäksi säännösten vastaisesti maahantuodut salakuljetetut tavarat katsotaan kulutukseen luovutetuiksi, jolloin niiden myöhemmällä asettamisella tullivarastointimenettelyyn, sen jälkeen kun ne oli takavarikoitu ja julistettu valtiolle menetetyiksi, ei ole mitään merkitystä valmisteverosaatavan syntymisen kannalta (ks. analogisesti tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, 81 kohta).

45 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että koska kyseiset tavarat on takavarikoitu ja julistettu menetetyiksi valtiolle sen jälkeen, kun ne oli luovutettu kulutukseen direktiivin 2008/118 7 artiklan 2 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla, valmisteverosaatava jää maksettavaksi eikä vastaavan tullivelan lakkaamisella ole merkitystä sen osalta.

46 Arvonlisäveron maksuvelvollisuudesta on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan tavaroiden maahantuonnista kannetaan arvonlisäveroa. Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, kun tavarat tuodaan maahan.

47 On muistutettava siitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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 (tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka), C-7/20, EU:C:2021:161, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Tullivelan lisäksi voi näin ollen syntyä arvonlisäverovelka, jos tullivelan aiheuttaneen sääntöjenvastaisen toiminnan perusteella olisi mahdollista olettaa, että tavarat ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja ne ovat näin ollen voineet olla kulutuksen kohteena, mikä aiheuttaisi näin arvonlisäveron osalta verotettavan tapahtuman (tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka), C-7/20, EU:C:2021:161, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly säännöstä valmisteveron maksamisvelvollisuuden lakkaamisesta siinä tapauksessa, että salakuljetettuihin tavaroihin liittyvä tullivelka lakkaa unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetun perusteen mukaisesti. Tästä seuraa, että kun arvonlisäverosaatava on kerran syntynyt tällaisten tavaroiden osalta, henkilö on velvollinen maksamaan sen.

50 Tätä arviointia tukee se seikka, että kun tavarat on takavarikoitu ja julistettu valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun tavarat ovat ohittaneet ensimmäisen unionin tullialueella sijaitsevan tullitoimipaikan, arvonlisäveron osalta verotettava tapahtuma on jo toteutunut ja arvonlisäverosaatava on siten syntynyt (ks. analogisesti tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, 94 kohta).

51 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että koska kyseiset tavarat on takavarikoitu ja julistettu menetetyiksi valtiolle niiden maahantuonnin jälkeen arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa tarkoitetulla tavalla, arvonlisäverosaatava pysyy voimassa eikä vastaavan tullivelan lakkaamisella ole merkitystä tämän osalta.

52 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa sekä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 70 artiklaa on tulkittava siten, että tullivelan lakkaaminen unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn perusteen mukaisesti ei johda unionin tullialueelle sääntöjenvastaisesti tuotuihin tavaroihin liittyvän valmisteverovelan ja arvolisäverovelan lakkaamiseen.

Oikeudenkäyntikulut

53 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) **Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 124 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että tullivelka lakkaa, jos tavarat takavarikoidaan ja julistetaan myöhemmin valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne on jo tuotu sääntöjenvastaisesti Euroopan unionin tullialueelle.**

2) **Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 2 artiklan b alakohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 70 artiklaa on tulkittava siten, että tullivelan lakkaaminen asetuksen N:o 952/2013 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn perusteen mukaisesti ei johda Euroopan unionin tullialueelle sääntöjenvastaisesti tuotuihin tavaroihin liittyvän valmisteverovelan ja arvolisäverovelan lakkaamiseen.**

Allekirjoitukset