Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä marraskuuta 2012 *

Kuudes arvonlisäverodirektiivi — Sovellettavuus — Yhteisön tullikoodeksi — Kolmannesta maasta peräisin olevat tavarat, jotka on asetettu tullivarastointimenettelyyn jonkin jäsenvaltion alueella — Tavaroiden jalostus sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltaen — Tavaroiden myynti ja asettaminen uudelleen tullivarastointimenettelyyn — Säilyttäminen samassa tullivarastossa kaikkien liiketoimien ajan — Maan alueella suoritettu vastikkeellinen tavaroiden luovutus — Arvonlisäverotettava tapahtuma

Asiassa C-165/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakia) on esittänyt 22.3.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.4.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**

vastaan

**Profitube spol. s r.o.,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel ja M. Safjan (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, edustajanaan V. Paňko,

— Profitube spol. s r.o., edustajanaan advokát M. Čižmárik,

— Slovakian hallitus, asiamiehenään B. Ricziová,

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

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja P. Pecho,

* Oikeudenkäyntikieli: slovakki.

kuultuaan julkisasiamiehen 22.5.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2005 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 648/2005 (EUVL L 117, s. 13; jäljempänä tullikoodeksi), sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY (EUVL L 168, s. 35; jäljempänä kuudes direktiivi).

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovakian tasavallan veroviranomainen, jäljempänä Daňové riaditeľstvo) ja Profitube spol. s r.o. -niminen yhtiö (jäljempänä Profitube), jonka kotipaikka on Košicessa (Slovakia), ja jossa on kyseessä arvonlisäveron maksaminen sellaisten kolmannesta maasta peräisin olevien tavaroiden myynnistä, jotka on siirretty Slovakian tasavallan alueella sijaitsevaan tullivarastoon ja on asetettu ensin tullivarastointimenettelyyn ja sitten sisäiseen jalostusmenettelyyn suspensiojärjestelmää soveltaen.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Unionin oikeus*

#### Tullikoodeksi

3 Tullikoodeksi kumottiin ja korvattiin yhteisön tullikoodeksista 23.4.2008 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 450/2008 (uudistettu tullikoodeksi) (EUVL L 145, s. 1). Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajan vuoksi pääasiaan sovelletaan kuitenkin edelleen tullikoodeksia.

4 Tullikoodeksin 3 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Yhteisön tullialueeseen kuuluvat:

– –

— Slovakian tasavallan alue,

– –

3. Yhteisön tullialueeseen kuuluvat jäsenvaltioiden ja 2 kohdassa tarkoitettujen alueiden aluemeri, sisäiset merialuevedet ja ilmatila, lukuun ottamatta niiden alueiden aluemerta, sisäisiä merialuevesiä ja ilmatilaa, jotka eivät kuulu 1 kohdassa määriteltyyn yhteisön tullialueeseen.”

5 Tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Jäljempänä 85–90 artiklassa tarkoitetaan:

a) ’suspensiomenettelyllä’ muiden kuin yhteisötavaroiden osalta seuraavia menettelyjä:

– –

— tullivarastointi,

— sisäinen jalostus suspensiojärjestelmää soveltaen,

– –”

6 Tullikoodeksin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Tullivarastointimenettelyssä tullivarastoon voidaan varastoida:

a) muita kuin yhteisötavaroita, jolloin niistä ei kanneta tuontitulleja eikä niihin sovelleta kauppapoliittisia toimenpiteitä;

– –

2. ’Tullivarastolla’ tarkoitetaan tulliviranomaisten hyväksymää ja valvomaa paikkaa, johon tavaroita voidaan varastoida vahvistetuin edellytyksin.”

7 Tullikoodeksin 99 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Tullivarasto voi olla joko yleinen tai yksityinen tullivarasto.

— ’Yleisellä tullivarastolla’ tarkoitetaan tullivarastoa, joka on kaikkien käytettävissä tavaroiden varastointiin.

— ’Yksityisellä tullivarastolla’ tarkoitetaan tullivarastoa, joka on varattu varastonpitäjälle tavaroiden varastointiin.”

8 Tullikoodeksin 114 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa säädettiin 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.”

Kuudes direktiivi

9 Kuudes direktiivi kumottiin ja korvattiin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1). Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajan vuoksi pääasiaan sovelletaan kuitenkin edelleen kuudetta direktiiviä.

10 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista.”

11 Kuudennen direktiivin 3 artiklan 1–3 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

— ’jäsenvaltion alueella’ maan aluetta sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 2 ja 3 kohdassa,

— ’yhteisöllä’ ja ’yhteisön alueella’ jäsenvaltioiden aluetta sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 2 ja 3 kohdassa,

— ’kolmannella alueella’ ja ’kolmannella maalla’ muita alueita kuin 2 ja 3 kohdassa jonkin jäsenvaltion alueeksi määriteltyjä alueita.

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa ’maan alue’ vastaa [EY:n] perustamissopimuksen soveltamisalaa sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään [EY 299] artiklassa.

3. Maan alueeseen eivät kuulu seuraavat kansalliset alueet:

— Saksan liittotasavalta:

Helgolandin saari,

Büsingenin alue;

— Espanjan kuningaskunta:

Ceuta,

Melilla;

— Italian tasavalta:

Livigno,

Campione d’Italia,

Luganonjärven Italialle kuuluvat vesialueet.

’Maan alueeseen’ eivät kuulu myöskään seuraavat kansalliset alueet:

— Espanjan kuningaskunta:

Kanariansaaret;

— Ranskan tasavalta:

merentakaiset departementit;

— Helleenien tasavalta:

Άγιο Όπος.”

12 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

13 Kuudennen direktiivin 7 artiklan 1 ja 2 kohdassa sekä 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. ’Tavaran maahantuonnilla’ tarkoitetaan:

a) sellaisen tavaran saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä [EY 23 ja EY 24] artiklassa säädettyjä edellytyksiä, tai jos tavara kuuluu [EHTY:n] perustamissopimuksen piiriin, eikä ole vapaassa liikkeessä;

b) muun kuin a alakohdassa tarkoitetun tavaran saapumista yhteisön alueelle kolmannelta alueelta.

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.”

14 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa sekä 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Tässä tarkoitetaan

a) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

b) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

– –

3. 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.”

15 Kuudennen direktiivin 16 artiklan, jonka otsikkona on ”Erityiset kansainvälistä tavaraliikennettä koskevat vapautukset”, sellaisena kuin se ilmenee 28 c artiklan E jakson 1 alakohdasta, 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön verosäännösten soveltamista, jäsenvaltiot voivat, jollei 29 artiklassa säädetyistä neuvotteluista muuta johdu, toteuttaa erityistoimenpiteitä kaikkien tai joidenkin seuraavien liiketoimien vapauttamiseksi verosta, edellyttäen, että mainitut liiketoimet eivät liity loppukäyttöön ja/tai -kulutukseen ja jos menettelyjen tai tilanteiden, joihin viitataan A–E jaksossa, päättyessä maksettava arvonlisäveromäärä vastaa sitä veromäärää, joka olisi ollut maksettava, jos kaikki nämä liiketoimet olisi verotettu maan alueella.

– –

B. Sellaisten tavaroiden toimitus, jotka on tarkoitettu:

– –

c) saatettaviksi tullivarastomenettelyjen tai sisäisen jalostuksen menettelyjen alaisiksi;

– –

Edellä a, b, c ja d alakohdassa tarkoitetut paikat määritellään voimassa olevien yhteisön tullimääräysten mukaisesti.

– –

D. Tavaroiden ja palvelujen toimitus, joka suoritetaan:

a) edellä B jakson a–d alakohdassa luetelluissa paikoissa, jos tavarat ja palvelut ovat edelleen jossakin siinä mainitussa tilanteessa;

b) edellä B jakson e alakohdassa luetelluissa paikoissa, jos tavarat ovat edelleen maan alueella kyseisessä alakohdassa mainitussa tilanteessa.

Kun jäsenvaltiot käyttävät hyväkseen a alakohdassa säädettyä tullivarastossa suoritettavia liiketoimia koskevaa mahdollisuutta, niiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet varmistaakseen, että ne ovat määritelleet ne muut varastomenettelyt kuin tullivarastomenettelyt, jotka tekevät mahdolliseksi soveltaa b alakohdan säännöksiä J liitteessä lueteltuihin tavaroihin kohdistuviin samoihin liiketoimiin, jotka suoritetaan tällaisissa muissa varastoissa kuin tullivarastoissa.

– –”

*Kansallinen lainsäädäntö*

16 Slovakian tasavallan perustuslain 46 §:n 1 momentissa säädetään, että jokaisella on oikeus saada oikeuksiaan koskeva asiansa käsitellyksi lain mukaan riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa.

17 Kuudes direktiivi saatettiin osaksi Slovakian oikeusjärjestystä arvonlisäverosta 6.4.2004 annetulla lailla nro 222/2004 (nro 1/2004 Z. z), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä arvonlisäverolaki).

18 Kyseisen lain 2 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään, että verovelvollisen maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta on maksettava arvonlisäveroa.

19 Saman lain 2 §:n 2 momentin a kohdassa säädetään, että arvonlisäveron yhteydessä maan alueella tarkoitetaan Slovakian tasavallan aluetta.

20 Arvonlisäverolain 8 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään, että tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

21 Kyseisen lain 12 §:n mukaan tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan kolmannen maan alueelta peräisin olevien tavaroiden saapumista Euroopan unionin alueelle, ja tavaroita maan alueelle tuotaessa veroon sovelletaan tullilainsäädännön säännöksiä, jollei tässä laissa toisin säädetä.

22 Saman lain 13 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään, että jos luovutus liittyy tavaroiden lähetykseen tai kuljetukseen, tavaroiden luovutuspaikkana on paikka, jossa tavarat ovat ostajalle tapahtuvan lähetyksen tai kuljetuksen alkaessa, jollei edellä saman pykälän 1 momentin b kohdassa ja 2 momentissa sekä saman lain 14 §:ssä säädetystä poikkeuksesta muuta johdu.

23 Arvonlisäverolain 18 §:n 2 momentissa säädetään, että jos maahantuotu tavara on sitä unionin alueelle tuotaessa väliaikaisessa varastossa tai se on sijoitettu vapaa-alueelle tai vapaavarastoon tai asetettu tullivarastointimenettelyyn, sisäiseen jalostusmenettelyyn, kokonaan tuontimaksuista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai jos se on saatettu aluemerelle, tuontipaikkana on se jäsenvaltio, jossa näitä tullitoimenpiteitä lakataan soveltamasta.

24 Kyseisen lain 19 §:n 1 momentissa säädetään, että arvonlisäverosaatava syntyy tavaroiden luovutuspäivänä, jolla tarkoitetaan päivää, jona ostaja saa tavaroiden omistajalle kuuluvan oikeuden määrätä tavarasta.

25 Saman lain 69 §:n 1 momentin mukaan verovelvollinen, joka luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja maan alueella, on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa.

## Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

26 Ennakkoratkaisupyynnöstä ja unionin tuomioistuimelle toimitetuista huomautuksista ilmenee, että Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (tietyistä verovelvollisista vastaava veroviranomainen, jäljempänä Daňový úrad) suoritti Profitubea koskevan arvonlisäverotarkastuksen vuoden 2005 heinä-, elo-, syys- ja lokakuun ja vuoden 2006 tammi-, helmi-, huhti-, touko- ja joulukuun osalta.

27 Verotarkastuksessa kävi ilmi, että SSIM a.s. -niminen yhtiö, jonka kotipaikka on Košicessa, oli tuonut tarkastuksen kohteena olleena ajankohtana Ukrainasta teräksisiä puolivalmisteita eli kuumavalssattuja keloja, jotka se myi Profitubelle. Nämä kelat varastoitiin viimeksi mainitun käyttämään, Slovakian tasavallassa sijaitsevaan yleiseen tullivarastoon, ja ne asetettiin tullikoodeksin 98 artiklassa tarkoitettuun tullivarastointimenettelyyn.

28 Tämän jälkeen kyseiset kuumavalssatut kelat asetettiin tullikoodeksin 114 artiklassa tarkoitettuun sisäiseen jalostusmenettelyyn suspensiojärjestelmää soveltaen niiden jalostamiseksi teräksisiksi profiileiksi.

29 Profitube myi nämä teräksiset profiilit (jäljempänä tavarat) Mercurius s r.o. -nimiselle yhtiölle, jonka kotipaikka on Košicessa ja joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi (jäljempänä riidanalainen myynti). Tavarat asetettiin uudelleen tullivarastointimenettelyyn. Profitube katsoi, ettei riidanalainen myynti ollut arvonlisäverollinen toimi.

30 Kaikkien verovuosina 2005 ja 2006 toteutettujen toimenpiteiden aikana tavarat pysyivät samassa yleisessä tullivarastossa.

31 Daňový úrad katsoi 27.6.2006 tekemillään päätöksillä, että Profitube oli rikkonut arvonlisäverolain 69 §:n 1 momenttia, luettuna yhdessä saman lain 2 §:n 1 momentin a kohdan ja 2 momentin a kohdan, 8 §:n 1 momentin a kohdan, 13 §:n 1 momentin a kohdan ja 19 §:n 1 momentin kanssa, jättäessään suorittamatta arvonlisäveron riidanalaisesta myynnistä.

32 Daňový úrad totesi tässä yhteydessä, että myydessään Slovakian tasavallassa sijaitsevaan yleiseen tullivarastoon varastoidut tavarat Profitube oli suorittanut tavaroiden luovutuksen, josta oli arvonlisäverolain 2 §:n 1 momentin a kohdan nojalla suoritettava veroa.

33 Daňové riaditeľstvo vahvisti 25.10.2007 tekemillään päätöksillä Daňový úradin päätöksen.

34 Krajský súd v Bratislave (Bratislavan alueellinen tuomioistuin) hyväksyi 23.7.2008 antamallaan ratkaisulla Profituben Daňové riaditeľstvon päätöksistä nostaman kanteen ja palautti asian viimeksi mainitun viranomaisen käsiteltäväksi. Krajský súd v Bratislave katsoi erityisesti, että kolmannesta maasta peräisin olevat tavarat on luovutettava vapaaseen liikkeeseen ennen kuin niistä voidaan kantaa arvonlisäveroa.

35 Daňové riaditeľstvo valitti tästä ratkaisusta Najvyšší súd Slovenskej republikyyn (Slovakian tasavallan ylimmän oikeusasteen tuomioistuin), joka muutti 20.10.2009 antamallaan ratkaisulla Krajský súd v Bratislaven ratkaisua ja katsoi, että jäsenvaltion alueella sijaitseva tullivarasto on juridisesti osa tätä aluetta. Daňové riaditeľstvo oli näin ollen katsonut perustellusti, että riidanalainen myynti oli arvonlisäverolain 2 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettu maan alueella suoritettu vastikkeellinen tavaroiden luovutus. Lisäksi se totesi, että kyseiset tavarat eivät ole olleet saman lain 12 §:ssä tarkoitetun maahantuonnin kohteena.

36 Profitube valitti Najvyšší súd Slovenskej republikyn ratkaisusta Ústavný súd Slovenskej republikylle (Slovakian tasavallan perustuslakituomioistuin). Viimeksi mainittu tuomioistuin kumosi 27.10.2010 antamallaan ratkaisulla Najvyšší súd Slovenskej republikyn ratkaisun ja palautti asian sille uudelleen ratkaistavaksi.

37 Ústavný súd Slovenskej republiky katsoi, että Najvyšší súd Slovenskej republiky oli loukannut Profitubelle kuuluvaa, Slovakian perustuslain 46 §:n 1 momentissa tarkoitettua perustavaa laatua olevaa oikeutta saada oikeussuojaa samoin kuin ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn Euroopan neuvoston yleissopimuksen, joka allekirjoitettiin Roomassa 4.11.1950, 6 artiklan 1 kappaleessa tarkoitettua oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Ústavný súd Slovenskej republiky totesi erityisesti, että Najvyšší súd Slovenskej republiky ei ollut tutkinut arvonlisäverolain 12 §:n, jonka mukaan maahantuonnin yhteydessä tullilainsäädännöllä on oltava etusija arvonlisäverolakiin nähden, soveltamista koskevaa kysymystä.

38 Näissä olosuhteissa Najvyšší súd Slovenskej republiky päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun kysymys on tilanteesta, jossa vuosina 2005 ja 2006 Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautunut maahantuoja on tuonut tässä jäsenvaltiossa sijaitsevaan yleiseen tullivarastoon Euroopan unionin ulkopuolisesta valtiosta (Ukraina) peräisin olevia tavaroita, joita on myöhemmin jalostettu kyseisessä tullivarastossa sisäisessä jalostusmenettelyssä

suspensiojärjestelmää soveltaen niin, että lopputuotetta ei ole välittömästi viety unionin alueelta [yhteisön tullikoodeksin] 114 artiklassa tarkoitetulla tavalla vaan tavarat jalostanut taho on luovuttanut ne samassa tullivarastossa toiselle tähän jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, joka ei ole luovuttanut tavaroita vapaaseen liikkeeseen kyseisestä tullivarastosta vaan on asettanut ne jälleen tullivarastointimenettelyyn, sovelletaanko tavaroiden myyntiin tässä tullivarastossa pelkästään yhteisön tullilainsäädäntöä vai onko oikeudellinen tilanne myynnin vuoksi muuttunut siten, että tähän liiketoimeen sovelletaan [kuudennen direktiivin] järjestelmää, eli voidaanko kuudennen direktiivin arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen kannalta katsoa, että tuon jäsenvaltion alueella sijaitseva yleinen tullivarasto kuuluu kuudennen direktiivin 3 artiklan määritelmän mukaisesti yhteisön alueeseen eli kyseisen jäsenvaltion alueeseen?

2) Onko edellä kuvattua tilannetta mahdollista arvioida Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön perustuvien, oikeuden väärinkäyttöä kuudennen direktiivin soveltamisalalla koskevien periaatteiden valossa (asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609), koska myymällä tavaroita Slovakian tasavallan alueella sijaitsevassa tullivarastossa [Profitube] on jo luovuttanut tavaroita vastikkeellisesti jäsenvaltion alueella?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi ja jos kyseiseen liiketoimeen sovelletaan kuudennen direktiivin järjestelmää, onko tällainen liiketoimi verotettava tapahtuma,

   a) koska se liittyy kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuun verosaatavan syntymiseen siltä osin kuin tavaroita on luovutettu Slovakian tasavallan alueella sijaitsevassa tullivarastossa vai

   b) koska kun tavarat on tuotu kolmannesta maasta (kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohta) tai kun ne ovat tullivarastossa, tullimenettely on päätetty myytäessä tavarat toiselle samaan jäsenvaltioon sijoittautuneelle henkilölle?

4) Onko kuudennen direktiivin johdanto-osassa tarkoitetut tavoitteet ja tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen 1994 (GATT) [Maailman kauppajärjestön perustamissopimuksen, joka on hyväksytty Uruguayn kierroksen monenvälisissä kauppaneuvotteluissa (1986–1994) laadittujen sopimusten tekemisestä Euroopan yhteisön puolesta yhteisön toimivaltaan kuuluvissa asioissa 22.12.1994 tehdyllä neuvoston päätöksellä 94/800/EY (EYVL L 336, s. 1), liitteessä 1A oleva sopimus] tavoitteet täytetty, kun sellaisten tavaroiden luovutukseen, jotka on tuotu kolmannesta maasta tullivarastoon ja joita on maahantuonnin jälkeen jalostettu ja jotka on luovutettu toiselle tässä jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle yhteisön jäsenvaltion alueella sijaitsevassa tullivarastossa, ei kyseisessä jäsenvaltiossa sovelleta arvonlisäverojärjestelmää?”

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

*Ensimmäinen ja kolmas kysymys*

39 Kansallinen tuomioistuin pyrkii pääasiallisesti selvittämään ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, joita on tutkittava yhdessä, onko, kun kolmannesta maasta peräisin olevat tavarat on asetettu tullivarastointimenettelyyn jossakin jäsenvaltiossa ja kun niitä on jalostettu sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltaen, minkä jälkeen ne on myyty ja asetettu uudelleen tullivarastointimenettelyyn, ja kun ne ovat pysyneet kaikkien näiden toimenpiteiden aikana tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevassa samassa tullivarastossa, tällaisten tavaroiden myynnistä suoritettava arvonlisäveroa, ja mikäli näin on, mitä on pidettävä verotettavana tapahtumana.

40 Aluksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta ja tavaroiden maahantuonnista.

41 Aluksi on selvitettävä, ovatko pääasian kohteena olevien kaltaiset tavarat olleet kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdassa tarkoitetun maahantuonnin kohteena.

42 Kuudennen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan ”tavaran maahantuonnilla” tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä EY 23 ja EY 24 artiklassa säädettyjä edellytyksiä.

43 Kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa täsmennetään, että tavaran, joka yhteisön alueelle saavuttuaan asetetaan johonkin 16 artiklan 1 kohdan B jakson a, b, c ja d alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavaraan lakataan soveltamasta näitä menettelyjä.

44 Nyt käsiteltävässä asiassa kyseiset kolmannesta maasta peräisin olevat tavarat on asetettu tullivarastointimenettelyyn jäsenvaltion alueella ja sitten sisäiseen jalostusmenettelyyn suspensiojärjestelmää soveltaen, ja ne on myyty ennen kuin ne on asetettu uudelleen tullivarastointimenettelyyn tässä samassa jäsenvaltiossa.

45 Näin ollen nämä tavarat on yhteisön alueelle saavuttuaan asetettu kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan c alakohdassa tarkoitettuihin kahteen menettelyyn.

46 Koska kyseisiin tavaroihin ei ollut vielä lakattu soveltamasta näitä menettelyjä riidanalaisen myynnin tapahtuessa, vaikka ne oli konkreettisesti tuotu unionin alueelle, ne eivät ole voineet olla kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdassa tarkoitetun maahantuonnin kohteena (ks. vastaavasti asia C-305/03, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 9.2.2006, Kok., s. I-1213, 41 kohta).

47 Se, että näihin tavaroihin sovellettava tullimenettely on vaihtunut, ei saa aikaan sitä, että niiden katsottaisiin olevan maahantuotuja tavaroita, koska kumpikin tullimenettely mainitaan kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa.

48 Koska siis kyseisiä tavaroita ei ollut maahantuotu pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, niistä ei ollut suoritettava arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdan nojalla.

49 Näissä olosuhteissa on tutkittava seuraavaksi, onko pääasian kohteena olevan kaltainen tavaroiden myynti kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittama vastikkeellinen tavaroiden luovutus.

50 Tästä on todettava ensinnäkin, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tällaisella luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on täsmennetty, että tähän käsitteeseen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. mm. asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok., s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta sekä yhdistetyt asiat C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, Bog ym., tuomio 10.3.2011, Kok., s. I-1457, 59 kohta).

51 Toiseksi kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu ”vastikkeellinen” tavaroiden luovutus edellyttää, että luovutetun tavaran ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988, Kok., s. 1443, 12 kohta sekä yhdistetyt asiat C-53/09 ja C-55/09, Loyalty Management UK ja Baxi Group, tuomio 7.10.2010, Kok., s. I-9187, 51 kohta).

52 Kolmanneksi on todettava, että tavaroiden luovutuksen suorittaa ”verovelvollinen tässä ominaisuudessaan”. Verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan tehdessään liiketoimia verollisen toimintansa piirissä (asia C-587/10, VSTR, tuomio 27.9.2012, 49 kohta). Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Profitube on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi.

53 Tästä seuraa, että riidanalaisen myynnin kaltainen myynti on verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittama vastikkeellinen tavaroiden luovutus. Pääasiassa luovutuspaikkana oli paikka, jossa tavarat olivat myyntipäivänä, eli Profituben käyttämä, Slovakian alueella sijaitseva yleinen tullivarasto.

54 Neljänneksi on todettava, että kansallinen tuomioistuin tiedustelee erityisesti, onko jäsenvaltion alueella sijaitsevan tullivaraston katsottava olevan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla ”maan alueella”.

55 Tästä on muistutettava, että kuudennen direktiivin 3 artiklan 2 kohdan mukaan ”maan alue” vastaa EY:n perustamissopimuksen soveltamisalaa sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään EY 299 artiklassa.

56 EY 299 artiklan 1 kohdassa luetellaan jäsenvaltiot, joihin EY:n perustamissopimusta sovelletaan, ja sitä seuraavissa kohdissa on joitakin alueita koskevia erityismääräyksiä.

57 Kuudennen direktiivin 3 artiklan 3 kohdassa puolestaan jätetään nimenomaisesti tietyt jäsenvaltioiden alueet tämän direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

58 Missään tämän tuomion 56 ja 57 kohdassa mainituista oikeussäännöistä tai missään muussakaan kuudennen direktiivin säännöksessä ei kuitenkaan säädetä, että yleiset tai yksityiset tullivarastot eivät ole ”maan alueella”, jos ne sijaitsevat jonkin jäsenvaltion alueella, sellaisena kuin se täsmennetään kuudennen direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa. Yhteisön tullikoodeksissa ei myöskään säädetä sen soveltamisalan osalta tullivarastojen erityisestä asemasta.

59 Näin ollen kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan nojalla tullivarasto on ”maan alueella”, kun se sijaitsee jäsenvaltion alueella.

60 Lisäksi on todettava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa ei tehdä erottelua sen mukaan, ovatko luovutuksen kohteena yhteisötavarat vaiko eivät. Näin ollen toisin kuin Profitube väittää kirjallisissa huomautuksissaan, se, että kyseisiä tavaroita ei ole maahantuotu, ei sulje sellaisenaan pois sitä, että kyseessä voi olla jäsenvaltion alueella tapahtuva luovutus.

61 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että riidanalaisen myynnin kaltaisesta myynnistä on kannettava kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan nojalla lähtökohtaisesti arvonlisäveroa, ja verotettava tapahtuma toteutuu tämän direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaisesti päivänä, jona tavarat luovutetaan.

62 Kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädetään kuitenkin sen B ja D alakohdassa tarkoitettujen menettelyjen osalta, että jäsenvaltiot voivat vapauttaa arvonlisäverosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu saatettaviksi tullivarastomenettelyjen tai sisäisen jalostuksen menettelyjen alaisiksi, tai sellaiset tavaroiden luovutukset, jotka suoritetaan B alakohdan a–d alakohdassa luetelluissa paikoissa, jos tavarat ovat edelleen jossakin niissä mainituista tilanteista, edellyttäen, että mainitut liiketoimet eivät liity loppukäyttöön tai -kulutukseen ja että menettelyn päättyessä maksettava arvonlisäveromäärä vastaa sitä veromäärää, joka olisi ollut maksettava, jos kaikki nämä liiketoimet olisi verotettu maan alueella.

63 Jäsenvaltiot voivat näin ollen vapauttaa verosta tietyt liiketoimet, jotka on toteutettu maan alueella mainitun 16 artiklan 1 kohdan B ja D alakohdassa tarkoitettuihin menettelyihin tai tilanteisiin, muun muassa tullivarastomenettelyihin ja sisäisen jalostuksen menettelyihin sekä tullivarastossa toteutettuihin liiketoimiin, asetettuja tavaroita varten (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 40 kohta).

64 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 29 ja 30 kohdassa, kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohta tukee selvästi tulkintaa, jonka mukaan verovelvollisen jonkin jäsenvaltion alueella sijaitsevassa tullivarastossa suorittamasta tullisuspensiomenettelyyn asetettujen tavaroiden vastikkeellisesta luovutuksesta on lähtökohtaisesti maksettava arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaisesti.

65 Kuten sekä pääasian valittaja että kirjallisia huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot ja Euroopan komissio ovat todenneet, nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaisesta myynnistä on maksettava arvonlisäveroa, paitsi jos Slovakian tasavalta on käyttänyt sille tämän direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa varattua mahdollisuutta vapauttaa tämä myynti arvonlisäverosta.

66 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, onko Slovakian tasavalta käyttänyt tätä mahdollisuutta.

67 Näin ollen ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kun kolmannesta maasta peräisin olevat tavarat on asetettu tullivarastointimenettelyyn jossakin jäsenvaltiossa ja kun niitä on jalostettu sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltaen, minkä jälkeen ne on myyty ja asetettu uudelleen tullivarastointimenettelyyn, ja kun ne ovat pysyneet kaikkien näiden toimenpiteiden aikana tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevassa samassa tullivarastossa, tällaisten tavaroiden myynnistä on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan nojalla suoritettava arvonlisäveroa, paitsi jos kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt sille tämän direktiivin 16 artiklan 1 alakohdassa varattua mahdollisuutta vapauttaa tämä myynti arvonlisäverosta, mikä on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä selvittää.

*Toinen ja neljäs kysymys*

68 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen annettu vastaus, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin toiseen ja neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

## Oikeudenkäyntikulut

69 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Kun kolmannesta maasta peräisin olevat tavarat on asetettu tullivarastointimenettelyyn jossakin jäsenvaltiossa ja kun niitä on jalostettu sisäisessä jalostusmenettelyssä suspensiojärjestelmää soveltaen, minkä jälkeen ne on myyty ja asetettu uudelleen tullivarastointimenettelyyn, ja kun ne ovat pysyneet kaikkien näiden toimenpiteiden aikana tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevassa samassa tullivarastossa, tällaisten tavaroiden myynnistä on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä**

**2004/66/EY, 2 artiklan 1 alakohdan nojalla suoritettava arvonlisäveroa, paitsi jos kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt sille tämän direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa varattua mahdollisuutta vapauttaa tämä myynti arvonlisäverosta, mikä on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä selvittää.**

Allekirjoitukset