JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
8 päivänä maaliskuuta 2012 [1]

Asia C-28/11

Eurogate Distribution GmbH
vastaan
Hauptzollamt Hamburg-Stadt

(Finanzgericht Hamburgin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Yhteisön tullikoodeksi — Tullivarastointi — Asetus (ETY) N:o 2913/92 — 204 artikla — Tuontitullivelan syntyminen velvollisuuden täyttämättä jättämisen vuoksi — Tavarakirjanpitomerkinnän tekeminen myöhässä

I Johdanto

1. Tullikoodeksin [2] mukaisessa tullivarastointimenettelyssä tullivarastoon voidaan varastoida muita kuin yhteisötavaroita, jolloin niistä ei kanneta tuontitulleja.

2. Yksityisen tullivaraston pitäminen, joka on taloudellisesti vaikuttava suspensiivinen tullimenettely, edellyttää lupaa, ja siihen sovelletaan tiettyjä edellytyksiä. [3] Tulliviranomaisten määräämän henkilön on pidettävä kaikista tullivarastointimenettelyyn asetetuista tavaroista tavarakirjanpitoa. Tavarakirjanpidosta on jatkuvasti käytävä ilmi tullivarastointimenettelyssä edelleen olevien tavaroiden kulloinenkin varastotilanne.

3. Pääasiassa Eurogate Distribution GmbH -nimiselle yhtiölle (jäljempänä Eurogate Distribution) on annettu lupa yksityisen tullivaraston pitämiseen. On kiistatonta, että kyseiseen tullivarastoon varastoiduille tavaroille on osoitettu uusi hyväksytty tulliselvitysmuoto niiden jälleenviennin yhteydessä, minkä vuoksi tullimenettely on sääntöjenmukaisesti päätetty. [4]

4. On kuitenkin käynyt ilmi, ettei Eurogate Distribution ole täyttänyt velvollisuuttaan merkitä tavaroiden vientiä tavarakirjanpitoon silloin, kun tavarat siirrettiin pois tullivarastosta, vaan se on tehnyt nämä merkinnät vasta paljon myöhemmin.

5. Tämän perusteella Hauptzollamt Hamburg-Stadt (jäljempänä Hauptzollamt) määräsi tullikoodeksin 204 artiklan nojalla maksettavaksi tullia tavarakirjanpitoon myöhässä merkityistä tavaroista.

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.

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

4 — Ks. tullikoodeksin 89 artiklan 1 kohta.

6. Eurogate Distribution nosti verotuspäätöksestä kanteen Finanzgericht Hamburgissa (Saksa), joka puolestaan on esittänyt unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen selvittääkseen, johtaako sen velvollisuuden täyttämättä jättäminen, jonka mukaan merkintä tavaroiden siirtämisestä pois tullivarastosta on tehtävä asianmukaiseen tietojenkäsittelyohjelmaan, tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla tullivelan syntymiseen, vaikka tavaroille on tullivarastointimenettelyn päätteeksi osoitettu uusi tulliselvitysmuoto.

7. Unionin tuomioistuin voi nyt käsiteltävässä asiassa, samoin kuin sisäisen jalostusmenettelyn päätöstilityksen esittämistä myöhässä koskevassa vireillä olevassa asiassa C-262/10, Döhler Neuenkirchen, jossa 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 tullivarastointia.

9. Tullivarastointimenettely on tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu suspensiomenettely ja b alakohdassa tarkoitettu taloudellisesti vaikuttava tullimenettely.

10. Tullikoodeksin 98 artiklan 1 ja 2 kohdasta käy ilmi, että tullivarastointimenettelyssä tullivarastoon voidaan varastoida muita kuin yhteisötavaroita, jolloin niistä ei kanneta tuontitulleja. ”Tullivarastolla” tarkoitetaan tulliviranomaisten hyväksymää ja valvomaa paikkaa, johon tavaroita voidaan varastoida tullikoodeksissa vahvistetuin edellytyksin.

11. Tullikoodeksin 99 artiklan mukaan yksityisellä tullivarastolla tarkoitetaan tullivarastoa, joka on varattu varastonpitäjälle tavaroiden varastointiin. Varastonpitäjä on henkilö, jolle on annettu lupa tullivaraston pitämiseen. Varastoonpanija on henkilö, jota tavaroiden tullivarastointimenettelyyn asettamista koskeva ilmoitus velvoittaa tai jolle tämän oikeudet ja velvollisuudet on siirretty.

12. Tullikoodeksin 105 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tulliviranomaisten määräämän henkilön on pidettävä kaikista tullivarastointimenettelyyn asetetuista tavaroista tavarakirjanpitoa tulliviranomaisten hyväksymässä muodossa. – –”

13. Tullikoodeksin 107 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tullivarastointimenettelyyn asetetut tavarat on merkittävä 105 artiklassa säädettyyn tavarakirjanpitoon heti, kun ne tuodaan tullivarastoon.”

14. Tullikoodeksin VII osaston, jonka otsikko on ”Tullivelka”, 2 luku sisältää säännökset tullivelan syntymisestä.

15. Tullikoodeksin 201 artikla sisältää seuraavan yleisen säännön:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun

a) tuontitullien alainen tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen;

taikka

b) tällainen tavara asetetaan osittain tuontitullittomaan väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn.

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

– –”

16. Tullikoodeksin 204 artiklassa käsitellään tiettyjä tapauksia, joista ei ole annettu erityissäännöksiä. 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*

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

18. Soveltamisasetuksen 529 ja 530 artiklassa säädetään tullivarastoinnin tavarakirjanpidon pitämisestä.

19. Asetuksen 529 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavarakirjanpidosta on jatkuvasti käytävä ilmi tullivarastointimenettelyssä edelleen olevien tavaroiden kulloinenkin varastotilanne. Varastonpitäjän on tulliviranomaisten vahvistamina määräaikoina annettava valvovalle toimipaikalle varastotilanteen osoittava luettelo.”

5 — Tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) 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 (ETY) N:o 993/2001 (EYVL L 141, s. 1; jäljempänä soveltamisasetus).

20. Soveltamisasetuksen 530 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Menettelyn päättämistä koskeva merkintä tavarakirjanpitoon on tehtävä viimeistään, kun tavarat siirretään pois tullivarastosta tai luvanhaltijan varastotiloista.”

21. Soveltamisasetuksen 859 artiklassa luetellaan tapaukset, joissa tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun velvollisuuden täyttämättä jättäminen ei johda tullivelan syntyyn, koska laiminlyönnit eivät tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan. [6]

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

22. Eurogate Distributionilla on ollut lupa pitää yksityistä tullivarastoa vuodesta 2006 alkaen. Luvan mukaisesti varastoinnista pidetään tavarakirjanpitoa tietojenkäsittelyohjelman avulla.

23. Varastonpitäjänä Eurogate Distribution on ottanut yksityiseen tullivarastoonsa asiakkaidensa sellaisia muita kuin yhteisötavaroita, jotka on tarkoitettu jälleenvietäviksi Euroopan unionin alueen ulkopuolelle. Kun tavarat siirrettiin pois tullivarastosta, niiden jälleenviennistä tehtiin tulli-ilmoitukset ja tavarat tosiasiassa vietiin unionin tullialueelta.

24. Tullivalvonnassa havaittiin kuitenkin, että merkinnät tavaroiden siirtämisestä pois tullivarastosta oli tehty tavarakirjanpitoon vasta 11–126 päivää niiden tosiasiallisen jälleenviennin jälkeen ja siten tullikoodeksin 105 artiklan ensimmäisen kohdan, luettuna yhdessä soveltamisasetuksen 529 artiklan 1 kohdan ja 530 artiklan 3 kohdan kanssa, mukaan liian myöhään.

25. Hauptzollamt määräsi 1.7.2008 tekemällään päätöksellään maksettaviksi myöhässä merkittyjen tavaroiden osalta tuontitullin ja vastaavan arvonlisäveron. Eurogate Distribution teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen.

26. Peruutettuaan osan tulleista 11.8.2009 tekemällään päätöksellä Hauptzollamt hylkäsi 8.12.2009 päivätyllä päätöksellään Eurogate Distributionin oikaisuvaatimuksen perusteettomana, koska tavarakirjanpitoon liian myöhään tehdyt merkinnät merkitsivät tullivarastointimenettelystä johtuvan velvollisuuden täyttämättä jättämistä, joka johtaa tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun tullivelan syntymiseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa tältä osin, että Eurogate Distributionin ilmeisen huolimattomuuden vuoksi ei voida katsoa, että velvollisuuden täyttämättä jättäminen ei ole tosiasiallisesti vaikuttanut kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan, joten soveltamisasetuksen 859 artiklassa mainitut edellytykset eivät täyty käsiteltävässä asiassa.

27. Eurogate Distribution nosti tämän jälkeen Finanzgericht Hamburgissa kanteen, jossa se vaatii kumoamaan 1.7.2008 tehdyn verotuspäätöksen, sellaisena kuin se on muutettuna 11.8.2009 tehdyllä päätöksellä ja vahvistettuna 8.12.2009 tehdyllä päätöksellä, ja väitti, että tullivarastosta pois siirrettyjen tavaroiden osalta tavarakirjanpitoon liian myöhään tehtyjä merkintöjä ei voida katsoa velvollisuuden täyttämättä jättämiseksi tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetussa merkityksessä, koska tullikoodeksin 105 artiklan, luettuna yhdessä tullikoodeksin soveltamisasetuksen 530 artiklan 3 kohdan kanssa, mukaan merkinnän tekemistä koskeva velvollisuus on täytettävä vasta tullivarastointimenettelyn päätyttyä.

6 — Täsmennettäköön, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämän säännöksen soveltamisen edellytykset eivät täyty käsiteltävässä asiassa.

28. Hauptzollamt kiistää tämän arvioinnin sillä perusteella, ettei tavarakirjanpidon pitäminen ole velvollisuus, joka on täytettävä vasta kyseisen menettelyn päätyttyä. Merkinnät tavarakirjanpitoon on päinvastoin tehtävä tullivarastointimenettelyn aikana tai samanaikaisesti menettelyn päättämisen kanssa. Hauptzollamtin mukaan käsiteltävässä asiassa tullivarastointimenettely päättyi vasta sen jälkeen, kun kyseiset muut kuin yhteisötavarat oli siirretty pois tullivarastosta, eli kun niille oli osoitettu uusi tulliselvitysmuoto eli ne oli luovutettu passitusmenettelyyn.

29. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on epäselvää, onko sen velvollisuuden, jonka mukaan tavaroiden siirtäminen pois varastosta on välittömästi merkittävä tavarakirjanpitoon, täyttämättä jättäminen peruste tullivelan syntymiselle.

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa tässä yhteydessä, että saksalaisessa oikeuskirjallisuudessa tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodon perusteella esitetyn näkemyksen mukaan käsiteltävässä asiassa velvollisuuden täyttämättä jättäminen on tapahtunut tullimenettelyn käyttämisen ”aikana” eikä se ”johdu” menettelyn käyttämisestä, minkä perusteella tullivelkaa ei olisi syntynyt. Koska lisäksi tavaroille oli jo osoitettu uusi tulliselvitysmuoto, kun ne siirrettiin pois varastosta, ja velvollisuuden täyttämättä jättäminen ei siten enää vaikuttanut tavaroiden tullioikeudelliseen asemaan, on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan epävarmaa, voiko tullivelkaa ylipäänsä vielä syntyä ja pitäisikö menettelyn mahdollisista noudattamatta jättämisistä johtua jokin muu seuraus.

31. Finanzgericht Hamburgin näkemyksen mukaan sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaiseminen edellytti unionin oikeuden tulkintaa, joten se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [tullikoodeksin] 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että sellaisen muun kuin yhteisötavaran kohdalla, joka on asetettu tullivarastointimenettelyyn ja jolle tullivarastointimenettelyn päätyttyä on osoitettu uusi tulliselvitysmuoto, sen velvollisuuden rikkominen, jonka mukaan merkintä tavaran siirtämisestä pois tullivarastosta on tehtävä asianmukaiseen tietojenkäsittelyohjelmaan jo tullivarastointimenettelyn päättyessä eikä vasta huomattavasti myöhemmin, johtaa tullivelan syntymiseen kyseisen tavaran osalta?”

32. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Eurogate Distribution, Tšekin hallitus ja Euroopan komissio.

33. Eurogate Distribution, Italian hallitus ja komissio osallistuivat 1.12.2011 pidettyyn istuntoon, jossa käsiteltiin myös asiaa C-262/10.

IV Asian tarkastelu

34. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, onko tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että sen velvollisuuden täyttämättä jättäminen, jonka mukaan muiden kuin yhteisötavaroiden siirtäminen pois tullivarastointimenettelystä on merkittävä asianmukaiseen tavarakirjanpitoon viimeistään, kun tämä siirto tapahtuu, johtaa tullivelan syntymiseen kyseisten tavaroiden osalta.

35. Unionin tuomioistuinta pyydetään siis täsmentämään, minkä tullivarastointimenettelyn edellytysten noudattamatta jättäminen johtaa tullivelan syntymiseen.

36. Pääasiassa ei ole kyse kyseisten säännösten täydellisestä noudattamatta jättämisestä eikä etenkään siitä, että asianosainen olisi kieltäytynyt yhteistyöstä tulliviranomaisten kanssa. Pääasiassa kyseessä oleva tullivarastointimenettely on nimittäin suoritettu asianmukaisesti lukuun ottamatta velvollisuutta tehdä merkinnät tavarakirjanpitoon mahdollisimman pian.

37. Kun otetaan huomioon tämän asian yhteys edellä mainittuun asiaan C-262/10, toiston välttämiseksi on soveliasta viitata siinä esittämääni ratkaisuehdotukseen.

38. Edellä mainitussa asiassa Döhler Neuenkirchen esittämistäni syistä (ratkaisuehdotuksen 35–37 kohta) totean, että tullivelan syntyminen seuraa objektiivisesti tullikoodeksissa tarkoitetuista verotettavista tapahtumista, jotka ovat joko sääntöjenmukainen vapaaseen liikkeeseen luovuttaminen tai tullioikeudellisen velvollisuuden laiminlyönti.

39. Erityisesti tavarakirjanpidon osalta olennaisena velvollisuutena on pidettävä tullikoodeksin 105 artiklassa säädettyä velvollisuutta pitää yksityisessä tullivarastossa tullivarastointimenettelyyn asetetuista tavaroista tavarakirjanpitoa. Soveltamisasetuksen 529 artiklan 1 kohdassa täsmennetään lisäksi, että ”tavarakirjanpidosta on jatkuvasti käytävä ilmi tullivarastointimenettelyssä edelleen olevien tavaroiden kulloinenkin varastotilanne”.

40. Tästä seuraa, että kun kaikki soveltamisasetuksen 529 artiklassa tarkoitetut tullivalvontamenettelyn oikean soveltamisen kannalta tarvittavat tiedot puuttuvat, on katsottava, ettei tavarakirjanpidon pitämistä koskevaa velvollisuutta ole täytetty. Tämän perusteella yhtä tullivalvontajärjestelmän olennaista velvollisuutta ei ole noudatettu.[7]

41. Edellä mainitussa asiassa Groupe Limagrain Holding unionin tuomioistuimella on äskettäin ollut mahdollisuus lausua tavarakirjanpidon merkityksestä ennakolta maksettavan vientituen yhteydessä. Kyseisessä asiassa vientituen saaminen edellytti erityisesti sen osoittamista, että tuotteet, joista maksuilmoitus oli esitetty, oli asetettu tullivalvontaan ja että ne pysyivät tullivalvonnassa siihen asti, kunnes ne vietiin maasta. Unionin tuomioistuin huomautti, että kyseisten tuotteiden tullivalvontamenettelyyn asettamisella oli tarkoitus taata se, että maksuilmoituksessa tarkoitetut tuotteet ja tosiasiallisesti viedyt tuotteet olivat samat. Jos tullivarastointimenettelyyn asettamista ei ole toteutettu säännönmukaisella tavalla, sitä, että vientituen ennakolta maksamista varten annetussa ilmoituksessa tarkoitetut tavarat on todella viety, ei voida todistaa tyydyttävällä tavalla. Unionin tuomioistuin rinnasti tilanteeseen, jossa tuotteet siirretään pois tullivalvonnasta, tilanteen, jossa velvollisuutta pitää tullivalvontaan asetetuista tuotteista tavarakirjanpitoa unionin tullisäännöstön mukaisesti ei ollut täytetty. Näistä kahdesta tilanteesta nimittäin seuraa, että tulliviranomaisilta viedään mahdollisuus valvoa kyseisten tuotteiden kulkua ja näin varmistaa, että vientituen maksamista ennakolta koskevaan järjestelmään liittyviä edellytyksiä noudatetaan.[8]

42. Toisin kuin asiassa Groupe Limagrain Holding, jossa tavaroista ei ollut pidetty lainkaan kirjanpitoa, käsiteltävässä asiassa tavarakirjanpitoa on pidetty, vaikkakin noin kymmenestä yli sataan päivään ulottuvalla viipeellä. Vaikuttaa lisäksi siltä, että tulliviranomaiset ovat kuitenkin saaneet ilmoitukset tavaroiden uudesta tulliselvitysmuodosta tullivarastointimenettelyn päättämistä varten. Asiaan sovellettavasta lainsäädännöstä ei kuitenkaan käy ilmi, että tulli-ilmoituksen tekeminen voisi käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa korvata tullivarastointijärjestelmän tavarakirjanpidon pitämistä koskevan velvollisuuden asianmukaisen täyttämisen.

43. Merkille pantavaa on myös, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole katsonut pääasian taustalla olevien tosiseikkojen merkitsevän tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitettua siirtämistä pois tullivalvonnasta vaan tullikoodeksin 204 artiklassa tarkoitettua velvollisuuden täyttämättä jättämistä. Koska kysymyksiä näiden artiklojen soveltamisaloista ei ole esitetty, on syytä olettaa, että käsiteltävässä asiassa on sovellettava tullikoodeksin 204 artiklaa.[9]

7 — Ks. vastaavasti asia C-402/10, Groupe Limagrain Holding, tuomio 27.10.2011 (Kok., s. I-10827, 33–37 kohta).

8 — Ks. em. asia Groupe Limagrain Holding, tuomion 43–46 kohta.

9 — Tullikoodeksin 203 ja 204 artiklan soveltamisalasta ks. asia C-337/01, Hamann International, tuomio 12.2.2004 (Kok., s. I-1791, 28 kohta).

44. Lisäksi on syytä huomauttaa, että soveltamisasetuksen 859 artiklassa olevassa tyhjentävässä luettelossa ei mainita merkintöjen tekemistä tavarakirjanpitoon myöhässä yhtenä niistä tapahtumista, joiden osalta voidaan katsoa, ”ettei [se] tosiasiallisesti vaikuta” kyseisen tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan, joten se ei ole tällainen tapahtuma. [10]

45. Eurogate Distribution vetoaa lisäksi siihen, että huolimattomuudesta johtuvasta vähäisestä sääntöjenvastaisuudesta määrätty seuraamus on luonteeltaan ilmeisen liiallinen, kun otetaan huomioon, että Saksan lainsäädännön mukaan tullivelan syntyminen ja tuonnin arvonlisäveron kantaminen ovat toisiinsa sidoksissa. Tältä osin on huomautettava, että Saksan lainsäädännössä luotu yhteys tullien kantamisen ja tuonnin arvonlisäveron määräämisen välillä ei ole tämän ennakkoratkaisupyynnön kohteena. Tätä kysymystä ei siten ole tarpeen tutkia sen enempää, vaikka näyttää siltä, etteivät komission esiin tuomat epäilyt tämän yhteyden yhteensopivuudesta unionin arvonlisäverolainsäädännön kanssa ole merkityksettömiä.

46. On joka tapauksessa toistettava asiassa C-262/10 esittämääni ratkaisuehdotukseen sisältyvät kaksi huomautusta.

47. Ensinnäkin velvollisuus maksaa tullia ei tällaisessa tapauksessa ole hallinnollinen, verotuksellinen tai rikosoikeudellinen seuraamus vaan pelkkä seuraus havainnosta, etteivät tullivarastointimenettelyn soveltamista koskevan edun saamiseksi vaadittavat edellytykset täyty, minkä perusteella suspensiojärjestelmää ei voida soveltaa ja tullimaksut määrätään. [11] Viittaan tämän osalta asiassa C-262/10 esittämäni ratkaisuehdotuksen 55–59 kohtaan.

48. Toiseksi on pantava merkille, ettei tullikoodeksissa tarkoitettu tullivelka vastaa ”taloudellisen” tullivelan käsitettä, jonka mukaan tullivelka syntyy ainoastaan vapaaseen liikkeeseen luovutetun tavaran osalta. Kysymys siitä, onko kyseiset tavarat lopulta luovutettu vapaaseen liikkeeseen, ei näin ollen ole merkityksellinen. Tästä seuraa, että tullivelka voidaan periä myös tavarasta, joka on tosiasiassa siirretty unionin alueelta. [12]

V Ratkaisuehdotus

49. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Hamburgin esittämään 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 muiden kuin yhteisötavaroiden tapauksessa sen velvollisuuden täyttämättä jättäminen, jonka mukaan tavaroiden siirtäminen pois tullivarastointimenettelystä on merkittävä asianmukaiseen tavarakirjanpitoon viimeistään, kun tämä siirto tapahtuu, johtaa tullivelan syntymiseen kyseisten tavaroiden osalta, vaikka kyseiset tavarat olisi jälleenviety.

10 — Tähän säännökseen sisältyvän luettelon on vahvistettu olevan tyhjentävä asiassa C-48/98, Söhl & Söhlke, 11.11.1999 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-7877, 43 kohta).

11 — 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).

12 — 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*, København, 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).