

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

15 päivänä toukokuuta 2014 (*)

Yhteisön tullikoodiksi – Asetuksen (ETY) N:o 2913/92 203 artiklan ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisala – Ulkoinen passitusmenettely – Tullivelan syntyminen velvollisuuden täyttämättä jättämisen vuoksi – Tavaroiden esittäminen määrätöimipaikassa myöhässä – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 10 artiklan 3 kohta – Tullivelan ja arvonlisäverovelan syntymisen välinen yhteys – Verollisten liiketoimien käsite

Asiassa C-480/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 12.10.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.10.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Minister van Financiën

vastaa

X BV,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits, M. Berger ja S. Rodin,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.11.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- X BV, edustajanaan A. Bal,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään C. S. Schillemans, C. Wissels ja B. Koopman,
- Tšekin hallitus, asiamiehinnään M. Smolek ja J. Vlášil,
- Kreikan hallitus, asiamiehinnään M. Tassopoulou ja I. Pouli,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään B.-R. Killmann ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.2.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikooduksista 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), 203 ja 204 artiklan, luettuna yhdessä tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 11.3.2002 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 444/2002 (EYVL L 68, s. 11; jäljempänä soveltamisasetus), 356 artiklan ja 859 artiklan 2 alakohdan c alakohdan kanssa, ja 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), 7 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Minister van Financiën ja X BV (jäljempänä X) ja joka koskee kyseisen yhtiön hakemusta, jossa vaaditaan tullien ja liikevaihtoveron, jotka on kannettu kyseisen tavarantoimittajan esittämistä koskevan määräajan ylittymisen vuoksi, palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Tullikoodeksin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä koodeksia sovellettaessa tarkoitetaan:

— —

13) 'tulliviranomaisten valvonnalla' tulliviranomaisten yleisiä toimia, joiden tarkoituksena on varmistaa tullilainsäädännön ja tapauksen mukaan muiden tullivalvonnassa oleviin tavaroihin sovellettavien säännösten noudattaminen;

14) 'tullitarkastuksilla' erityistoimia, joita tulliviranomaiset toteuttavat tullisäännösten ja muun sellaisen lainsäädännön moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi, joka koskee yhteisön tullialueen ja kolmansien maiden välillä liikkuvien tavaroiden saapumista, poistumista, passitusta, siirtoa ja käyttötarkoitusta sekä tavaroiden, joilla ei ole yhteisöasemaa, alueella oloa; tällaisiin toimiin voivat kuulua tavaroiden tarkastaminen, ilmoitukseen sisältyvien tietojen tarkistaminen, sähköisten tai kirjallisten asiakirjojen olemassaolon ja oikeellisuuden varmistaminen, yritysten kirjanpidon ja muiden asiakirjojen tarkastaminen, kuljetusvälineen tarkastaminen, matkatavaroiden ja henkilöiden mukanaan tai yllään kuljettamien muiden tavaroiden tarkastaminen, virallisten selvitysten tekeminen sekä muut vastaavat toimet;

— —”

4 Tullikoodeksin 37 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Yhteisön tullialueelle tuotavat tavarat ovat tuontihetkestä alkaen tullivalvonnassa. Niille voidaan tehdä tullitarkastuksia voimassa olevien säännösten mukaisesti.

2. Tavarat ovat tullivalvonnassa niin kauan kuin se on tarpeellista niiden tullioikeudellisen aseman määrittämiseksi, ja muut kuin yhteisötavarat ovat tullivalvonnassa, kunnes niiden tullioikeudellinen asema muuttuu, ne siirretään vapaa-alueelle tai vapaavarastoon taikka jälleenviedään tai hävitetään 182 artiklan mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 82 artiklan 1 kohdan soveltamista.”

5 Tullikoodexin 50 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tullille esitetyillä tavaroilla on niiden esittämisen jälkeen väliaikaisesti varastoitujen tavaroiden tullioikeudellinen asema, kunnes niille osoitetaan tulliselvitysmuoto. Näitä tavaroita kutsutaan jäljempänä 'väliaikaisesti varastoiduiksi tavaroiksi'."

6 Tullikoodexin 55 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Passitusmenettelyssä kuljetettuihin muihin kuin yhteisötavaroihin sovelletaan 42–53 artiklaa, kun tavarat ovat saapuneet yhteisön tullialueella sijaitsevaan määräpaikkaan ja ne on esitetty tullille voimassa olevien passitusmenettelyä koskevien säännösten mukaisesti."

7 Tullikoodexin 91 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Ulkoisessa passitusmenettelyssä on seuraavien tavaroiden voitava liikkua yhteisön tullialueella sijaitsevasta paikasta toiseen:

a) muut kuin yhteisötavarat tuontitullitta tai ilman muita maksuja ja niihin sovellettavia kauppapoliittisia toimenpiteitä;

— —

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liikkumisen on tapahduttava:

a) yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä;

— —"

8 Tullikoodexin 92 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Ulkoinen passitusmenettely päättyy ja menettelynhaltijan velvoitteet on täytetty silloin, kun menettelyyn asetetut tavarat ja niitä koskevat asiakirjat esitetään määrätullitoimipaikassa kyseistä menettelyä koskevien säännösten mukaisesti.

2. Tulliviranomaiset päättävät ulkoisen passitusmenettelyn silloin, kun he pystyvät lähtötullitoimipaikassa saatavilla olevia ja määrätullitoimipaikassa saatavilla olevia tietoja vertaamalla osoittamaan, että menettely on asianmukaisesti päätetty."

9 Tullikoodexin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Passituksesta vastaavan on oltava yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn haltija. Tämän on:

a) esitettävä tavarat muuttumattomina tullille määrätullitoimipaikassa, määräajassa sekä ottaen huomioon tulliviranomaisten toteuttamat tunnistamistoimenpiteet;

b) noudatettava yhteisön passitusmenettelyä koskevia säännöksiä.

— —"

10 Tullikoodexin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

- tuontitullien alainen tavara siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta.
- 2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona tavara siirretään pois tullivalvonnasta.
- 3. Velallisina ovat:
 - henkilö, joka on siirtänyt tavaran pois tullivalvonnasta,
 - henkilöt, jotka ovat osallistuneet siirtoon ja jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää, että tavara on siirretty pois tullivalvonnasta,
 - tavaraa hankkineet tai hallussaan pitäneet henkilöt, jotka tavaran hankkiessaan tai vastaanottaessaan ovat tienneet taikka joiden olisi tällöin kohtuudella pitänyt tietää tavaran olleen siirretty pois tullivalvonnasta, sekä
 - tarvittaessa henkilö, jonka on täytettävä velvollisuudet, jotka johtuvat tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu.”

11 Tullikodeksin 204 artiklassa 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
- b) ei noudateta jotakin edellytystä, joka koskee tavaran asettamista mainittuun menettelyyn taikka alennetun tuontitullin tai tullittomuuden soveltamista tavaraan sen tietyn käyttötarkoituksen perusteella,

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 täytynyt.

3. Velallisena on henkilö, joka tapauksen mukaan on velvollinen

joko täyttämään velvollisuudet, jotka johtuvat tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista taikka sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, tai täyttämään tavaran tähän menettelyyn asettamista koskevat edellytykset.”

12 Soveltamisasetuksen 356 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Lähtötoimipaikan on vahvistettava päivämäärä, johon mennessä tavarat on esitettävä määrätoimipaikassa, ottaen huomioon käytettävän reitin, kuljetusta koskevat säännökset ja määräykset sekä muun asian kannalta merkityksellisen lainsäädännön sekä tarvittaessa passituksesta vastaavan ilmoittamat seikat.

2. Lähtötoimipaikan asettama määräaika on niiden jäsenvaltioiden tulliviranomaisia sitova, joiden alueelle tavara saapuu yhteisön passituksen aikana, eivätkä nämä viranomaiset saa muuttaa sitä.

3. Kun tavarat esitetään määrätöimipaikassa lähtötoimipaikan asettaman määräajan päätyttyä ja jos määräajan ylittäminen johtuu olosuhteista, jotka näytetään toteen määrätöimipaikkaa tyydyttävällä tavalla, eikä niitä voida katsoa kuljettajan tai passituksesta vastaavan syyksi, passituksesta vastaavan katsotaan noudattaneen asetettua määräaika.

13 Soveltamisasetuksen 859 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavia on pidettävä sellaisina [tulli]koodeksin 204 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina laiminlyönteinä, jotka eivät tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan, jos:

- niillä ei yritetä luvatta siirtää tavaraa pois tullivalvonnasta,
- ne eivät osoita asianomaisen ilmeistä huolimattomuutta,
- tavarän edellyttämien toimenpiteiden toteuttamiseksi tarvittavat muodollisuudet suoritetaan jälkikäteen:

1) tavarän osoittamiseksi johonkin väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn perusteella määrättyyn tulliselvitysmuotoon asetetun määräajan ylittäminen, jos määräaika olisi pidennetty, jos sitä olisi haettu ajoissa;

2) passitusmenettelyyn asetetun tavarän ollessa kyseessä jonkin menettelyn käyttämisestä johtuvan velvollisuuden täyttämättä jättäminen, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) menettelyyn asetettu tavara on esitetty muuttumattomana määrätöimipaikassa;

b) määrätöimipaikka on voinut varmistaa, että kyseiselle tavaralle on osoitettu tulliselvitysmuoto tai se on varastoitu väliaikaisesti passituksen päätyttyä; ja

c) 356 artiklan mukaisesti vahvistettua määräaika ei ole noudatettu eikä kyseisen artiklan 3 kohtaa voida soveltaa, mutta tavara on kuitenkin esitetty määrätöimipaikassa kohtuullisessa ajassa;

— —”

14 Soveltamisasetuksen 860 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tulliviranomaisten on pidettävä tullivelkaa syntyneenä [tulli]koodeksin 204 artiklan 1 kohdan mukaisesti, jollei henkilö, joka joutuisi velalliseksi, todista, että 859 artiklan edellytykset täyttyvät.”

15 Soveltamisasetuksen 865 artiklassa säädetään seuraavaa:

”[Tullik]joodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaröiden siirtona tullivalvonnasta on pidettävä tavaröiden tullille ilmoittamista, muuta tointa, jolla on samat oikeudelliset vaikutukset, sekä asiakirjan esittämistä toimivaltaisten viranomaisten vahvistusmerkintöjä varten, jos tavarat näiden tointen johdosta saavat väärin perustein yhteisötavarän tullioikeudellisen aseman.

— —”

16 Soveltamisasetuksen 866 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos tullivelka on syntynyt tuonnissa [tulli]koodeksin 202, 203, 204 tai 205 artiklan säännösten mukaisesti ja jos tuontitullit on maksettu, tavaraa on pidettävä yhteisötavarana, eikä siitä tarvitse tehdä vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevaa ilmoitusta, sanotun kuitenkaan rajoittamatta kyseistä tavaraa mahdollisesti koskevien kielto- tai rajoitusäännösten soveltamista.”

17 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

— —

2. tavaroiden maahantuonnista.”

18 Kuudennen direktiivin 7 artiklassa 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.

Samoin jos 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavara sen yhteisön alueelle saavuttua asetetaan johonkin 33 a artiklan 1 kohdan b tai c alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, tämän tavaran tuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä lakataan soveltamasta tavaraan.”

19 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdassa säädettiin seuraavaa:

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

— —”

20 Kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltiot voivat toteuttaa erityistoimenpiteitä kaikkien tai tiettyjen jäljempänä lueteltujen liiketoimien jättämiseksi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, jollei niitä ole tarkoitettu lopulliseen käyttöön ja/tai kulutukseen ja

jos tavarankulutukseen ottamisesta kannetun arvonlisäveron määrä vastaa sitä määrää, joka olisi ollut kannettava, jos jokaista tällaista liiketointia olisi verotettu maahan tuotaessa tai maan alueella, sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden verosäännösten soveltamista:

A. sellaisten tavaroiden maahantuonti, jotka on tarkoitus asettaa muuhun varastomenettelyyn kuin tullivarastomenettelyyn;

B. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitus

a) esittää tullille ja tarvittaessa sijoittaa väliaikaiseen varastoon,

b) sijoittaa vapaa-alueelle tai vapaavarastoon,

c) asettaa tullivarastomenettelyyn tai sisäiseen jalostusmenettelyyn,

— —”

Alankomaiden oikeus

21 Liikevaihtoveron korvaamisesta arvonlisäverojärjestelmän mukaisella liikevaihtoverolla 28.6.1968 annetun lain (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Liikevaihtoveroksi” kutsuttua veroa on kannettava

— —

d) tavaroiden maahantuonnista.”

22 Kyseisen lain 18 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. 'Tavaroiden maahantuonnilla' tarkoitetaan

a) sellaisten tavaroiden tuomista Alankomaihin, jotka eivät täytä [EY] 23 ja [EY] 24 artiklassa säädettyjä edellytyksiä

b) muiden kuin a kohdassa tarkoitettujen tavaroiden tuomista Alankomaihin kolmannesta maasta

c) tullimenettelyn päättymistä Alankomaissa tai sitä, että tavaroihin lakataan soveltamasta tullimenettelyä Alankomaissa

— —

2. Tässä pykälässä 'tullimenettelyllä' tarkoitetaan

a) — — tullikoodeksin 50 artiklassa tarkoitettua väliaikaista varastointia

— —

c) — — tullikoodeksin 4 artiklan 16 alakohdan b, c, d ja e alakohdassa ja — kun kyse on tuontitulleista vapauttamisesta kokonaisuudessaan — f alakohdassa tarkoitettuja tullimenettelyjä.

3. Maahantuontina ei pidetä 1 momentin a ja b kohdassa tarkoitettua sellaisten tavaroiden

tuomista Alankomaihin, joihin sovelletaan tullimenettelyä tai jotka asetetaan tullimenettelyyn Alankomaihin tuonnin jälkeen. Maahantuontiin ei rinnasteta myöskään tullimenettelyn päättymistä Alankomaissa silloin, kun maahantuontiin sovelletaan tämän jälkeen jotakin muuta tullimenettelyä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

23 X teki 26.10.2005 sähköisesti ilmoituksen dieselmoottorin asettamisesta yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn. Päivämääräksi, johon mennessä kyseinen moottori piti esittää määrätoimipaikassa, vahvistettiin 28.10.2005.

24 Kyseinen moottori esitettiin määrätoimipaikassa vasta 14.11.2005, toisin sanoen 17 päivää asetetun määräajan päättymisen jälkeen, ja se asetettiin sisäiseen jalostusmenettelyyn tullipalautusjärjestelmää soveltaen. Kyseinen tullitoimipaikka totesi sen jälkeen, kun se oli vastaanottanut kyseisen ilmoituksen, että aikaisempaa tullimenettelyä eli yhteisön ulkoista passitusmenettelyä ei ollut asianmukaisesti päätetty, ja kumosi kyseisen menettelyyn asettamisen.

25 Sen jälkeen, kun toimivaltainen tarkastaja (inspecteur) (jäljempänä tarkastaja) oli ilmoittanut tästä tilanteesta X:lle, hän antoi kyseiselle yhtiölle mahdollisuuden toimittaa todisteet siitä, että kyseinen tullimenettely oli säännönmukaisesti päätetty, ja mainittu yhtiö ei kyennyt toimittamaan kyseisiä todisteita. Näin ollen tarkastaja päätteli, että pääasiassa kyseessä oleva moottori oli siirretty pois tullivalvonnasta tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tällä perusteella tarkastaja vaati X:ää maksamaan tullit ja liikevaihtoveron.

26 X nosti kanteen Rechtbank te Haarlemissa, joka totesi, että kanne oli perusteltu, ja velvoitti tarkastajan palauttamaan maksetut tullit ja liikevaihtoveron. Tarkastaja valitti kyseisen tuomioistuimen antamasta tuomiosta Gerechtshof te Amsterdamiin, joka vahvisti Rechtbank te Haarlemin antaman ratkaisun.

27 Minister van Financiën teki valituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, mitä oikeudellisia päätelmiä soveltamisasetuksen 356 artiklan 1 kohdan perusteella vahvistetun määräajan ylittymisestä on tehtävä. Kyseisen tuomioistuimen mukaan esiin nousee etenkin kysymys siitä, onko kyseisen määräajan noudattamatta jättämistä automaattisesti pidettävä tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavarantoimen siirtämisenä pois tullivalvonnasta, jolloin syntyy tullivelka, vai onko kyseessä jonkin kyseisen tullimenettelyn käytöstä johtuvan velvoitteen noudattamatta jättäminen, jolloin tullien kantamisesta on luovuttava, jos on todettu, että kyse on laiminlyönnistä, joka ei tosiasiallisesti vaikuta kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan, kuten tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan viimeisessä lauseessa, kun sitä luetaan yhdessä soveltamisasetuksen 859 artiklan kanssa, säädetään. Lisäksi kyseinen tuomioistuin toteaa, että jos päätetään, että tullivelka on syntynyt tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan nojalla, nousee esiin kysymys siitä, onko tullien lisäksi kannettava myös liikevaihtovero.

29 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) a) Onko [tullikoodeksin] 203 ja 204 artiklaa, kun niitä luetaan yhdessä [soveltamisasetuksen] 859 artiklan (erityisesti sen 2 alakohdan c alakohdan) kanssa, tulkittava siten, ettei (pelkkä) [soveltamisasetuksen] 356 artiklan 1 kohdan mukaisesti vahvistetun passitusta koskevan määräajan ylittyminen johda [tullikoodeksin] 203 artiklassa tarkoitettuun tullivalvonnasta poissiirtämisen aiheuttamaan tullivelkaan vaan [tullikoodeksin] 204 artiklaan perustuvaan tullivelkaan?

b) Onko edellytyksenä myöntävän vastauksen antamiselle ensimmäisen kysymyksen a kohtaan, että asianomaiset toimittavat tulliviranomaisille tiedot määrääjän ylittymiseen johtaneista syistä tai ainakin selvittävät tulliviranomaisille, missä kyseiset tavarat ovat olleet [soveltamisasetuksen] 356 artiklan mukaisesti vahvistetun määrääjän päättymisen ja sen ajankohdan välisenä aikana, jolloin tavarat tosiasiallisesti esitettiin määrätullitoimipaikassa?

2) Onko kuudetta direktiiviä ja erityisesti sen 7 artiklaa tulkittava siten, että arvonlisävero on maksettava, jos tullivelka syntyy yksinomaan [tullikoodeksin] 204 artiklan perusteella?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

30 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, syntyykö sen, että tavarat esitetään määrätullitoimipaikassa tätä varten asetetun määrääjän päättymisen jälkeen, seurauksena tullivelka tullikoodeksin 203 artiklan vai tullikoodeksin 204 artiklan nojalla. Se pohtii myös sitä, onko – jotta tullivelka voi syntyä kyseisen 204 artiklan nojalla – asianomaisten toimitettava tiedot soveltamisasetuksen 356 artiklan 1 kohdan mukaisesti vahvistetun passitusta koskevan määrääjän ylittymisen syistä tai tavaroiden sijainnista kyseisenä ajanjaksona.

31 Näin uudelleenmuotoiltuun ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa on todettava aluksi, että tullikoodeksin 203 ja 204 artiklalla on eri soveltamisalat. Ensin mainittu artikla koskee toimenpiteitä, jotka johtavat tavarantoimituksen siirtämiseen pois tullivalvonnasta, kun taas viimeksi mainittu artikla koskee sellaisia eri tullimenettelyihin liittyvien velvollisuuksien laiminlyöntejä ja ehtojen noudattamatta jättämisistä, joilla ei ole vaikutusta tullivalvontaan (tuomio Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, 28 kohta).

32 Tullikoodeksin 204 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että kyseistä säännöstä sovelletaan ainoastaan tapauksissa, jotka eivät kuulu tullikoodeksin 203 artiklan soveltamisalaan (tuomio Hamann International, EU:C:2004:90, 29 kohta).

33 Tästä seuraa, että sen ratkaisemiseksi, kumman artiklan perusteella tuontitullivelka on syntynyt, on ennen muuta tutkittava sitä, onko kyseessä tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tilanne, jossa tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta. Tullikoodeksin 204 artiklan säännökset voivat tulla sovellettaviksi ainoastaan, jos vastaus tähän kysymykseen on kieltävä (tuomio Hamann International, EU:C:2004:90, 30 kohta).

34 Erityisesti tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaan sisältyvän tullivalvonnasta poissiirtämisen käsitteen osalta on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämän käsitteen on katsottava käsittävän kaikki toimenpiteet tai laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnan alaiseen tavarahan ja toteuttamasta tullikoodeksin 37 artiklan 1 kohdan mukaisia tarkastustoimia (tuomio D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, 47 kohta; tuomio Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, 55 kohta ja tuomio Hamann International, EU:C:2004:90, 31 kohta).

35 Tämän tulokannan perusteella on todettava, että vaikka – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 42 ja 43 kohdassa – pääasiassa kyseessä olevan tavarantoimituksen sijainnista ei ole ollut tietoa yli kahteen viikkoon ja tämä voi merkitä tavarantoimituksen pääsyn estymistä, joka ei ole enää vain hetkellinen, on kuitenkin niin, että oikeuskäytännön mukaan tullikoodeksin 203 artiklan soveltaminen on perusteltua, kun tavarantoimituksen häviäminen merkitsi vaaraa siitä, että tavara saatetaan Euroopan unionin taloudelliseen vaihdantaan (ks. vastaavasti tuomio Liberexim, EU:C:2002:433,

56 kohta ja tuomio Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, 20 kohta).

36 Muiden kuin yhteisötavaroiden läsnäolo unionin tullialueella sellaisenaan tarkoittaa nimittäin vaaraa siitä, että nämä tavarat saatetaan tullaamatta taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa, ja tullikoodeksin 203 artiklalla pyritään omalta osaltaan estämään tätä vaaraa (ks. analogisesti tuomio DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, 31 kohta).

37 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, pääasiassa kyseessä oleva tavara on kuitenkin esitetty määrätoimipaikassa, vaikkakin 17 päivää myöhässä. Näin ollen on selvää, että kyseistä tavaraa ei ole saatettu taloudelliseen vaihdantaan tullaamatta. Tästä seuraa, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemistä tarkistuksista muuta johdu, vaikuttaa siltä, että tullikoodeksin 203 artiklaa ei voida soveltaa pääasian tosiseikkoihin.

38 Tässä tilanteessa on näin ollen tarkistettava, voivatko pääasian tosiseikat kuulua tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan.

39 Kyseisen säännöksen mukaan tuontitullivelka syntyy, jos jotakin velvollisuutta, joka johtuu tullimenettelyn, johon tavara on asetettu, soveltamisesta tuontitullien alaiseen tavarahan, ei täytetä, ellei osoiteta, ettei kyseinen laiminlyönti tosiasiallisesti vaikuta kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan. Kaikki tapaukset, joihin ei voida soveltaa tätä poikkeusta, kuuluvat tullikoodeksin 204 artiklan soveltamisalaan (ks. tuomio Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, 35 kohta).

40 On muistutettava, että soveltamisasetuksen 859 artiklalla, kun sitä luetaan yhdessä soveltamisasetuksen 860 artiklan kanssa, otetaan käyttöön järjestelmä, jossa säädetään tyhjentävästi tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetuista kymmenestä laiminlyönnistä, jotka "eivät tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan".

41 On myös korostettava sitä, että soveltamisasetuksen 859 artiklan 2 alakohdan c alakohdassa säädetään nimenomaisesti, että kun kyseisen asetuksen 356 artiklan mukaisesti vahvistettua määräaika ei ole noudatettu ja kun tavarahan esittämistä myöhässä ei voida perustella viimeksi mainitun artiklan 3 kohdan mukaisesti, katsotaan, että tavarahan esittämistä koskevan määräajan ylittyminen ei tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan, jos tavara on kuitenkin esitetty määrätoimipaikassa kohtuullisessa ajassa. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdan ja 859 artiklan 2 alakohdan c alakohdan soveltamisen osalta esitettyjä perusteita.

42 Kun – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 46 kohdassa – tavarahan esittämistä koskevan määräajan ylitymisestä säädetään nimenomaisesti soveltamisasetuksen 859 artiklassa, jota sovelletaan ainoastaan tullikoodeksin 204 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa, tämä 859 artiklan säännös olisi lisäksi tehoton, jos kyseisen määräajan ylitymisen olisi katsottava kuuluvan kyseisen koodeksin 203 artiklassa tarkoitettun tullivalvonnasta poissiirtämistä koskevan käsitteen piiriin.

43 Siitä, onko – jotta tullivelka voi syntyä kyseisen 204 artiklan nojalla – asianomaisten toimitettava tiedot soveltamisasetuksen 356 artiklan 1 kohdan mukaisesti vahvistetun passitusta koskevan määräajan ylittymisen syistä tai tavaroiden sijainnista kyseisenä ajanjaksona, on todettava, että soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdassa säädetään, että kun tavarat esitetään määrätoimipaikassa lähtötoimipaikan asettaman määräajan päätyttyä ja kun määräajan ylittäminen johtuu olosuhteista, jotka näytetään toteen määrätoimipaikkaa tyydyttävällä tavalla, eikä niitä voida katsoa kuljettajan tai passituksesta vastaavan syyksi, passituksesta vastaavan katsotaan noudattaneen asetettua määräaika.

44 Näin ollen tietojen, jotka asianomaisten on toimitettava kyseisen määräajan ylittymisen syistä tai mainitun tavaroiden sijainnista kyseisenä ajanjaksona, tarkoituksena on sen välttäminen, että tullivelka syntyy tullikoodiksi 204 artiklan nojalla, eivätkä ne vaikuta millään tavalla kyseisen artiklan soveltamiseen.

45 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että tullikoodiksi 203 ja 204 artiklaa, kun niitä luetaan yhdessä soveltamisasetuksen 859 artiklan 2 alakohdan c alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että pelkkä soveltamisasetuksen 356 artiklan 1 kohdan mukaisesti vahvistetun, tavaroiden esittämistä koskevan määräajan ylittyminen ei johda tullikoodiksi 203 artiklassa tarkoitettuun kyseisten tavaroiden tullivalvonnasta poissiirtämisen aiheuttamaan tullivelkaan vaan tullikoodiksi 204 artiklaan perustuvaan tullivelkaan ja että tullivelan syntyminen kyseisen 204 artiklan nojalla ei ole tarpeen, että asianomaiset toimittavat tulliviranomaisille tiedot soveltamisasetuksen 356 artiklan mukaisesti vahvistetun määräajan ylittymisen syistä tai paikasta, jossa kyseiset tavarat ovat olleet kyseisen määräajan päättymisen ja sen ajankohdan välisenä aikana, jolloin mainitut tavarat tosiasiallisesti esitettiin määrätullitoimipaikassa.

Toinen kysymys

46 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 7 artiklaa tulkittava siten, että arvonlisävero on maksettava, jos tullivelka on syntynyt yksinomaan tullikoodiksi 204 artiklan perusteella.

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

48 Ensiksi on selvitettävä, onko pääasian kohteena olevan kaltainen tavara ollut kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdassa tarkoitettuna maahantuonnin kohteena (tuomio Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, 41 kohta).

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

50 Lisäksi kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa täsmennetään, että tällaisen tavaroiden, joka yhteisön alueelle saavuttuaan asetetaan johonkin kyseisen direktiivin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan a, b, c ja d alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavaraan lakataan soveltamasta näitä menettelyjä.

51 Tämän lisäksi soveltamisasetuksen 866 artiklasta ilmenee, että jos tullivelka on syntynyt tuonnissa muun muassa tullikoodiksi 203 tai 204 artiklan säännösten mukaisesti ja jos tuontitullit

on maksettu, tavaraa on pidettävä yhteisötavarana eikä siitä tarvitse tehdä vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevaa ilmoitusta.

52 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on näin ollen tarkistaa tämän tuomion 45 kohdassa esitettyjen seikkojen perusteella, onko pääasiassa kyseessä olevaan tavarahan lakattu soveltamasta yhteisön ulkoista passitusmenettelyä, mikä on mahdollisesti johtanut tullivelan syntymiseen tullikoodeksin 203 tai 204 artiklan nojalla.

53 Siinä tapauksessa, että kyseinen tuomioistuin päättyy siihen, että edellä mainittujen säännösten nojalla ei ole syntynyt mitään tullivelkaa kyseisen tavarahan osalta, on katsottava, että kyseinen tavara on unionin alueelle saavuttuaan asetettu kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa ja 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan a alakohdassa tarkoitettuihin menettelyihin. Tässä tapauksessa arvonlisäveroa ei ole näin ollen maksettava.

54 Siinä tapauksessa, että kyseiseen tavarahan on jo lakattu soveltamasta kyseisiä menettelyjä mainitun tavarahan jälleenviennin ajankohtana tullivelan syntymisen takia, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, mainitun tavarahan on kuitenkin katsottava olleen kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdassa tarkoitettua "maahantuonnin" kohteena.

55 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisävero on maksettava, kun kyseisiin tavaroihin on lakattu soveltamasta kyseisessä artiklassa tarkoitettuja tullimenettelyjä, vaikka tullivelka on syntynyt yksinomaan tullikoodeksin 204 artiklan perusteella.

Oikeudenkäyntikulut

56 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:

1) **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, 203 ja 204 artiklaa, kun niitä luetaan yhdessä tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna 11.3.2002 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 444/2002, 859 artiklan 2 alakohdan c alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että pelkkä asetuksen N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 444/2002, 356 artiklan 1 kohdan mukaisesti vahvistetun, tavarahan esittämistä koskevan määräajan ylittyminen ei johda asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 648/2005, 203 artiklassa tarkoitettuun kyseisten tavaroiden tullivalvonnasta poissiirtämisen aiheuttamaan tullivelkaan vaan saman asetuksen 204 artiklaan perustuvaan tullivelkaan ja että tullivelan syntymiseksi kyseisen 204 artiklan nojalla ei ole tarpeen, että asianomaiset toimittavat tulliviranomaisille tiedot asetuksen N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 444/2002, 356 artiklan mukaisesti vahvistetun määräajan ylittymisen syistä tai paikasta, jossa tavarat ovat olleet kyseisen määräajan päättymisen ja sen ajankohdan välisenä aikana, jolloin mainitut tavarat tosiasiallisesti esitettiin määrätullitoimipaikassa.**

2) **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, 7 artiklan 3 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisävero on maksettava, kun kyseisiin tavaroihin on lakattu soveltamasta kyseisessä artiklassa tarkoitettuja tullimenettelyjä, vaikka tullivelka on syntynyt yksinomaan asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 648/2005, 204 artiklan perusteella.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.