

|

61999C0371

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Mischo 27 päivänä marraskuuta 2001. - Liberexim BV vastaan Staatssecretaris van Financiën. - Ennakkoratkaisupyyntö: Hoge Raad - Alankomaat. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Maahantuonti siirtämällä tavara pois tullimenettelystä - Tiekuljetus TIR-menettelyä tai ulkoista passitusta käyttäen - Vetoauton vaihtaminen - Tavaroiden purkaminen perävaunusta sinetöinnin murtamisen jälkeen - Tullivalvonnasta pois siirtäminen. - Asia C-371/99.

Oikeustapauskokoelma 2002 sivu I-06227

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 7 artiklan 3 kohdan tulkintaa.

I Yhteisön oikeussäännöt

Verotusta koskevat oikeussäännöt

2. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 2 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava tavaroiden maahantuonnista.

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin maahantuontia koskevassa 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan:

a) sellaisen tavaran saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen 9 ja 10 artiklassa säädettyjä edellytyksiä - - .

- -

2. Tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisön alueelle.

3. Poiketen siitä, mitä 2 kohdassa säädetään, 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettun 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.

-- "

4. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 10 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavarahan 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.

Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä yhteisön maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.

-- "

5. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan, joka on otsikoitu "Viranomaisille veronmaksuvelvolliset", mukaan arvonlisävero ovat velvolliset maksamaan maahantuonnissa henkilö tai henkilöt, jotka tuontivaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi.

Tullisäännökset

6. Yhteisön passitusmenettelystä 17 päivänä syyskuuta 1990 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2726/90 osaston II "Soveltamisala" 5 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Poiketen siitä, mitä 1 ja 3 artiklassa säädetään, yhteisön passitusmenettelyä ei sovelleta tavaroiden kuljetukseen, joka tapahtuu:

a) TIR-carnet'illa (TIR-yleissopimus), sillä edellytyksellä:

1) että ne ovat lähtöisin yhteisön ulkopuolelta tai ne päätyvät yhteisön ulkopuolelle

-- ."

7. Asetuksen N:o 2726/90 20, 21 ja 22 artikla kuuluvat seuraavasti:

"20 artikla

1. T1-asiakirjassa mainitut tavarat voidaan uutta ilmoitusta tekemättä uudelleenlastata muuhun kuljetusvälineeseen sen jäsenvaltion, jonka alueella uudelleenlastauksen on määrä tapahtua, toimivaltaisten viranomaisten valvonnassa. Tällöin toimivaltaisten viranomaisten on tehtävä vastaavat merkinnät T1-asiakirjaan.

2. Toimivaltaiset viranomaiset voivat määräämillään edellytyksillä sallia tavaroiden uudelleenlastauksen ilman tullivalvontaa. Tällöin kuljettajan on tehtävä vastaavat merkinnät T1-asiakirjaan ja ilmoitettava asiasta vahvistusta varten jäsenvaltion, jossa uudelleenlastaus on tapahtunut, toimivaltaisille viranomaisille.

21 artikla

1. Jos sinetöinti rikkoutuu kuljetuksen aikana kuljettajasta riippumattomista syistä, tämän on viipymättä pyydettävä sen jäsenvaltion, jonka alueella kuljetusväline on, toimivaltaisia viranomaisia laatimaan todistuspöytäkirja. Kyseisen viranomaisen on mahdollisuuksien mukaan kiinnitettävä uudet sinetit.

2. Edellä 20 artiklaa sovelletaan, jos onnettomuuden johdosta on välttämätöntä uudelleenlastata tavarat muuhun kuljetusvälineeseen.

3. Jos välittömästi uhkaavan vaaran johdosta on välttämätöntä välittömästi purkaa tavarat tai osa niistä, kuljettaja voi oma-aloitteisesti toteuttaa nämä toimenpiteet. Hänen on mainittava tästä T1-asiakirjassa. Tällöin sovelletaan 1 kohtaa.

4. Jos kuljettaja ei kuljetuksen aikana sattuneiden onnettomuuksien tai muiden tapahtumien johdosta voi noudattaa 13 artiklassa tarkoitettua määräaikaa, hänen on ilmoitettava tästä viipymättä 1 kohdassa tarkoitettulle toimivaltaiselle viranomaiselle. Tämän viranomaisen on tehtävä vastaavat merkinnät T1-asiakirjaan.

22 artikla

1. Tavarat ja T1-asiakirja on esitettävä määrätoimipaikassa.

2. Määrätoimipaikan on merkittävä suoritettut tarkastukset T1-asiakirjaan, lähetettävä yksi kappale viipymättä lähtötoimipaikkaan ja säilytettävä toinen kappale.

3. Yhteisön passitus voidaan päättää muussa kuin T1-asiakirjassa määrätyssä toimipaikassa. Tästä toimipaikasta tulee tällöin määrätoimipaikka.

4. Jos tavarat esitetään määrätoimipaikassa lähtötoimipaikan asettaman määräajan päätyttyä ja jos tämän määräajan noudattamatta jättäminen johtuu olosuhteista, jotka perustellaan määrätoimipaikan hyväksymällä tavalla ja joita ei voida lukea kuljettajan eikä passituksesta vastaavan syyksi, viimeksi mainitun on katsottava noudattaneen asetettua määräaikaa."

8. Asetuksen N:o 2726/90 osastossa V olevan 4 luvun nimeltä "Sääntöjenvastaisuudet" 34 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jos yhteisön passituksen aikana tai johdosta todetaan, että tietyssä jäsenvaltiossa on tapahtunut rikkomus tai säännönvastaisuus, tämän jäsenvaltion on perittävä takaisin mahdollisesti kannettavat tullit ja muut maksut yhteisön tai kansallisten säännösten mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta rangaistussäännösten soveltamista.

2. Jos yhteisön passituksen aikana tai johdosta todetaan, että on tapahtunut rikkomus tai säännönvastaisuus, eikä ole mahdollista määrittää aluetta, jolla se on tapahtunut, sitä on pidettävä siinä jäsenvaltiossa tapahtuneena, jossa se on todettu.

3. Jos lähetystä ei ole esitetty määrätoimipaikassa ja jos rikkomuksen tai säännönvastaisuuden tapahtumapaikkaa ei voida todeta, rikkomusta tai säännönvastaisuutta on pidettävä tapahtuneena

- jäsenvaltiossa, johon lähtötoimipaikka kuuluu,

tai

- jäsenvaltiossa, johon rajatoimipaikka yhteisöön tultaessa kuuluu ja johon rajanylitystodistus on annettu,

jollei ennalta määrätyssä määräajassa toimivaltaisten viranomaisten hyväksymällä tavalla esitetä todisteita passituksen säännönmukaisuudesta tai paikasta, jossa rikkomus tai säännönvastaisuus

on tosiasiallisesti tapahtunut.

Jollei tällaisia todisteita esitetä, ja jos kyseistä rikkomusta tai säännönvastaisuutta on näin ollen edelleen pidettävä lähtöjäsenvaltiossa tai 1 kohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitetussa tulojäsenvaltiossa tapahtuneena, tämän jäsenvaltion on kannettava kyseisiä tavaroita koskevat tullit ja muut maksut yhteisön säännösten tai kansallisten säännösten mukaisesti.

Jos jäsenvaltio, jossa kyseinen rikkomus tai säännönvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut, todetaan ennen kuin kolme vuotta on kulunut T1-ilmoituksen kirjaamispäivästä, tämän jäsenvaltion on yhteisön säännösten tai kansallisten säännösten mukaisesti kannettava jälkikäteen kyseisiin tavaroihin liittyvät tullit ja muut maksut (lukuun ottamatta niitä, jotka on toisen alakohdan mukaisesti kannettu yhteisön omina varoina). Tällöin alun perin kannetut tullit ja muut maksut (lukuun ottamatta niitä, jotka on kannettu yhteisön omina varoina) on palautettava jälkikäteen suoritettun kannon tultua todistetuksi.

- - "

9. Genevessä 14 päivänä marraskuuta 1975 tehdyn TIR-carnet'isiin merkittyjen tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskevan tulliyleissopimuksen (jäljempänä TIR-yleissopimus), jonka neuvosto on hyväksynyt Euroopan talousyhteisön nimissä 25 päivänä heinäkuuta 1978 annetulla asetuksella (ETY) N:o 2112/78, 2 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Tätä sopimusta on sovellettava sellaiseen ilman matkalla suoritettavaa uudelleenlastausta tapahtuvaan tavarakuljetukseen, jossa maantiekulkuneuvot, ajoneuvoyhdistelmät tai kontit ylittävät yhden tahi useampia valtakunnanrajoja sopimuspuolen lähtötullitoimipaikan ja toisen tahi saman sopimuspuolen määrätullitoimipaikan välillä edellyttäen, että osa TIR-kuljetuksesta tapahtuu maitse."

10. TIR-yleissopimuksen 25 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Mikäli tullisinetit ovat murtuneet matkan aikana - - tai mikäli tavaroita on tuhoutunut tai vahingoittunut sinettien murtumatta, tämän yleissopimuksen 1 liitteessä mainittua TIR-carnet'n käyttöä koskevaa menettelytapaa tulee noudattaa kansallisen lainsäädännön mahdollista soveltamista rajoittamatta sekä täyttää TIR-carnet'ssa oleva vahvistettu raportti."

11. TIR-yleissopimuksen 36 ja 37 artiklassa määrätään seuraavaa:

"36 artikla

Kaikista tämän yleissopimuksen määräysten rikkomisista voidaan syyllistä rangaista sen maan lakien nojalla, jossa rikkomus on tapahtunut.

37 artikla

Mikäli ei voida osoittaa, millä alueella väärinkäytös on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen sen sopimuspuolen alueella, jossa se on tullut ilmi."

12. Tullivelasta 13 päivänä heinäkuuta 1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2144/87, osan A (Tuontitullivelka) osaston I (Tullivelan syntyminen) 2 artiklan 1 kohdan c ja d alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Tuontitullivelka syntyy, kun:

- -

c) tuontitullien alainen tavara siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta, jota edellyttää tavaran väliaikainen varastoiminen tai sen asettaminen tullivalvonnan alaiseen tullimenettelyyn;

d) ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, tai kun ei noudateta jotakin edellytystä, joka koskee tavaran asettamista mainittuun menettelyyn, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan."

13. Asetuksen 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tullivelan syntymisen ajankohtana pidetään sitä ajankohtaa, jona:

--

c) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa tavara on siirretty pois tullivalvonnasta,

d) 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa 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, tosiasiallisesti ole täyttynyt."

14. Yksi asetuksen N:o 2144/87 2 artiklassa tarkoitettu tapa siirtää tavara pois tullivalvonnasta esitetään tietyistä asetuksen N:o 2144/87 soveltamista koskevista säännöistä 8 päivänä maaliskuuta 1989 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 597/89 1 artiklassa, jonka sanamuoto on seuraava:

"Asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna tavaroiden siirtona tullivalvonnasta on pidettävä tavaroiden tullille ilmoittamista, muuta tointa, jolla on samat oikeudelliset vaikutukset, sekä asiakirjan esittämistä toimivaltaisten viranomaisten vahvistusmerkintöjä varten, jos tavarat näiden tointen johdosta saavat väärin perustein yhteisötavaran tullioikeudellisen aseman."

15. Koska pääasian oikeudenkäynnin asian perustana olevat tosiseikat tapahtuivat, kuten totean jäljempänä, ennen asetuksen N:o 2913/92 voimaantuloa, ei asetus kuulu tätä asiaa koskeviin oikeussääntöihin.

II Pääasia

16. Alankomaihin tuotiin loka- ja marraskuussa 1993 Liettuasta peräisin olevia maitojauhe-eriä. Kuljetus Liettuasta tapahtui kaksi kertaa käyttäen saateasiakirjana TIR-tullitarkastusvihkoa ja seitsemän kertaa yhteisön tullialueen rajalta käyttäen T1-asiakirjaa.

17. Maitojauhe-erät lastattiin Liettuassa kulkuneuvoihin, joihin kuului vetoauto ja puoliperävaunu, joissa kummassakin oli liettualainen rekisterikilpi. TIR-tullitarkastusvihkoa saatteena käyttäen kuljetetut tavarat tuotiin tätä varten säädettyjä muodollisuuksia noudattaen yhteisön tullialueelle Saksassa, mistä ne kuljetettiin eteenpäin TIR-tullitarkastusvihkoa saatteena käyttäen. Muut tavarat tuotiin näihin kulkuneuvoihin kuormattuina autolautalla yhteisön tullialueelle kuljetettaviksi edelleen tullivalvonnan alaisina niiden saavuttua Saksaan. Viimeksi mainittujen maitojauhe-erien osalta tulosatamassa toimiva huolitsija teki yhteisön ulkoisen passitusilmoituksen.

18. TIR-tullitarkastusvihkoihin ja T1-asiakirjoihin merkittiin määräysten mukaisesti sekä vetoauton että perävaunun rekisteritunnus. TIR-tullitarkastusvihkojen ja T1-asiakirjojen mukaan tavarat oli tarkoitettu luovutettaviksi Portugalissa.

19. Tavarat vietiin kuitenkin Saksan alueella sijaitsevalle Haukes Transportgesellschaft GmbH:n maa-alueelle Wyleriin, lähelle Saksan ja Alankomaiden välistä rajanylityspaikkaa. Jan Lamme, joka on pääepäiltyinä syytteessä nyt käsiteltäviä maahantuontejä koskevassa rikosasiassa, tai joku hänen muodostamansa liigan jäsen, odotti Alankomaissa rekisteröidyn vetoauton kanssa kulkuneuvojen saapumista kyseiseen paikkaan. Puoliperävaunu irrotettiin alkuperäisestä vetoautosta ja kytkettiin alankomaalaiseen vetoautoon. Asiasta ei ilmoitettu tulliviranomaisille.

20. Tavarat kuljetettiin sitten edelleen Alankomaiden alueelle. Niitä kuten TIR-tullitarkastusvihkoja tai T1-asiakirjojakaan ei ilmoitettu asetuksen N:o 2726/90 22 artiklan 1 kohdassa säädetyllä tavalla asiakirjoissa mainituissa tuontitullitoimipaikoissa eikä missään tuontitullitoimipaikassa Alankomaissa.

21. Sen jälkeen kun Lamme oli myynyt tavarat Liberexim BV -nimiselle yhtiölle (jäljempänä Liberexim) ja kun tämä oli myynyt ne edelleen kolmannelle alankomaalaiselle yhtiölle, ne toimitettiin viimeksi mainitun yhtiön lukuun saman vuoden aikana kymmenkunnan Alankomaissa toimivan yrityksen varastotiloihin.

22. Inspecteur der Belastingdienst Arnhem (jäljempänä veroviranomainen) katsoi, että asiassa on sovellettava 28.6.1968 annetun Wet op de omzetbelastingin (liikevaihtoverolaki) (Stbl. 329; jäljempänä laki) 18 §:n 1 momentin johdantokappaletta ja c kohtaa, koska tullimenettelyn soveltaminen maitojauhe-eriin lakkasi Alankomaissa, ja määräsi Libereximin 26.1.1996 esittämällään kirjallisella määräyksellä maksamaan 70 676,10 Alankomaiden guldenia arvonlisäverona.

23. Veroviranomaisen hylättyä Libereximin tekemän oikaisuvaatimuksen tämä valitti asiasta Gerechtshof te Arnhemiin (Alankomaat).

24. Gerechtshof te Arnhem hylkäsi 18.3.1998 antamallaan päätöksellä Libereximin kanteen. Gerechtshof katsoi, että lain 18 §:n mukaan tavaroiden maahantuonti toteutuu silloin, kun tullimenettelyn "soveltaminen lakkaa" Alankomaissa. Gerechtshof päätteli todettujen tosiseikkojen ja pöytäkirjatun perusteella, että yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen kyseisiin tavaroihin lakkasi Alankomaissa eikä Saksassa, kuten Liberexim väittää.

25. Liberexim valitti päätöksestä ylioikeuteen (Hoge Raad der Nederlanden). Se väitti, että arvonlisävero oli maksuunpanokelpoinen Saksassa, koska tarkoituksena oli kuljettaa tavarat toiseen määräpaikkaan kuin ilmoituksessa. Yhtiön mukaan edellytykset, joiden on täyttyttävä tavaroiden asettamiseksi yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn, eivät siis täyttyneet.

III Ennakkoratkaisukysymykset

26. Katsottuaan, että riita-asian ratkaisu riippuu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdan tulkinnasta, kansallinen tuomioistuin päätti 23.6.1999 tekemällään päätöksellä lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Mitä tarkoitetaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa ulkoisen passitusmenettelyn soveltamisen lakkaamisella silloin, kun lakkaaminen ei tapahdu sääntöjenmukaisesti eli jos se tapahtuu muutoin kuin luovuttamalla tavarat vapaaseen liikkeeseen:

a) onko sellaiseksi katsottava ensimmäinen tavaroihin kohdistettu toimenpide, joka on jonkin tätä menettelyä koskevan säännöksen vastainen, ja onko tällöin merkitystä sillä, onko tämän toimenpiteen tarkoituksena saattaa tavarat vaihdantaan yhteisössä tämän säännöksen vastaisesti;

vai

b) onko tästä kysymys (vasta) silloin, kun tavarat - tässä tapauksessa sinetöinnin murtamisen jälkeen - puretaan ajoneuvosta noudattamatta velvollisuutta esittää tavarat asiakirjoineen tuontitullitoimipaikalle tullimenettelyasetuksen [N:o 2726/90] 22 artiklan 1 kohdan mukaisesti, ja onko tällöin merkitystä sillä, onko tämän toimenpiteen tarkoituksena saattaa tavarat vaihdantaan yhteisössä yhteisön säännösten vastaisesti; vai

c) tarkoitetaanko soveltamisen lakkaamisella kokonaisuutena kaikkia tekoja, joiden seurauksena tavarat saatetaan vaihdantaan yhteisössä säädetystä poikkeavalla tavalla?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan edellä c kohdassa tarkoitetulla tavalla, niin missä soveltaminen silloin lakkaa: siellä, missä ensimmäinen säännösten vastainen toimenpide tehdään, vai siellä, missä tehdään jokin myöhempi toimenpide, eli siellä missä tavarat - tässä tapauksessa sinetöinnin murtamisen jälkeen - puretaan ajoneuvosta?"

IV Yhteisöjen tuomioistuimessa esitetyt väitteet

27. Eri osapuolten ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta esittämät väitteet voidaan esittää lyhyesti seuraavasti.

28. Libereximin mukaan "asetuksen [N:o 2726/90] 34 artiklasta seuraa, että tullivelka syntyy rikkomuksesta tai säännönvastaisuudesta. Säännöksissä ei aseteta rikkomukselle tai säännönvastaisuudelle mitään edellytyksiä". Libereximin mukaan tästä seuraa, että "periaatteessa mikä tahansa rikkomus tai säännönvastaisuus tekee tuontitulleista maksuunpanokelpoisia".

29. Tämän vuoksi Liberexim ehdottaa, että "yhteisöjen tuomioistuin toteaisi, että Hoge Raadin esittämän ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen a kohtaan on vastattava myöntävästi, koska niiden toimien osalta, joita Hoge Raadin päätöksessä käsitellään ja jotka rikkovat yhteisön oikeutta yleisesti ja erityisesti asetuksen N:o 2855/85 säännöksiä, ovat tuontitullit tulleet maksuunpanokelpoisiksi".

30. Alankomaiden hallitus katsoo, että sen alueen määrittämiseksi, jolla liikevaihtovero tulee tuonnin osalta maksuunpanokelpoiseksi tuotaessa sellaisia tavaroita, jotka on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettulla tavalla asetettu yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn, jonka soveltaminen on lakannut, on määritettävä alue, jolla tullivelka syntyy.

31. Alankomaiden hallituksen mukaan tullivelka syntyi silloin, kun tavarat purettiin kulkuneuvosta - tässä tapauksessa sinetöinnin murtamisen jälkeen - eikä tavaroita ja niitä koskevia asiakirjoja esitetty määrätoimipaikassa, sillä kyseessä on asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu tavaroiden siirtäminen pois tullivalvonnasta.

32. Alankomaiden hallituksen mukaan kansallisen tuomioistuimen ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen a alakohdassa esittämällä kysymyksellä, joka koski vetoauton vaihtamisen vaikutusta asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettun tullivelan syntyyn, ei ole enää merkitystä, koska on todettu toimi, jonka perusteella on syntynyt asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu tullivelka. Alankomaiden hallituksen mukaan säännösten rakenteesta seuraa, ettei asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa esitettyjä velvollisuuden täyttämättä jättämisen tai edellytysten täyttymättä jättämisen vaatimuksia sovelleta.

33. Alankomaiden hallitus ehdottaa, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa, että "kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 alakohdassa tarkoitettun ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen lakkaa - jos soveltamisen lakkaaminen ei tapahdu säännönmukaisesti, vaan muutoin kuin luovuttamalla tavarat vapaaseen liikkeeseen - ainoastaan silloin kun tavarat - tässä

tapauksessa sinetöinnin murtamisen jälkeen - puretaan kulkuneuvosta noudattamatta velvollisuutta esittää tavarat asiakirjoineen tuontitullitoimipaikalle".

34. Italian hallituksen mukaan ainoastaan toimet, joiden perusteella voidaan varmuudella osoittaa, että asianomaisella toimijalla on aikomus saada tiettyyn tullimenettelyyn asetetut tavarat käyttöön täyttämättä etukäteen tätä tarkoitusta varten säädettyjä tullimuodollisuuksia, ovat omiaan kiistatta osoittamaan kyseisen menettelyn "soveltamisen lakkaamisen" muutoin kuin säännönmukaisesti. Tämän vuoksi puhtaasti muodollisia puutteita, jotka olisi voitu selvittää jälkikäteen, ei voida pitää edellytyksenä tullivelan eikä näin ollen myöskään verovelan syntymiselle.

35. Italian hallituksen mukaan ilman yksiselitteistä näyttöä aikomuksesta siirtää tavarat pois tullivalvonnasta ja olla esittämättä niitä määrätoimipaikassa ei pelkkää kuljetusajoneuvon vaihtoa voida pitää toimena, jonka seurauksena sen tullimenettelyn soveltaminen, johon tavarat oli asetettu, lakkaa muutoin kuin säännönmukaisesti. TIR-tullimenettelyn ja ulkoisen passitusmenettelyn soveltamisen ei nyt esillä olevassa asiassa voida katsoa lakanneen Saksassa. Italian hallituksen mukaan se on tapahtunut sitä vastoin Alankomaissa, jossa kyseiset tavarat on laittomasti saatettu markkinoille täysin tullivalvonnan ulkopuolella.

36. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan passitusmenettelyn soveltaminen lakkaa ja tullivelka syntyy samalla hetkellä. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn perustavoitteena on nimittäin tullimaksujen poistaminen. Kun tullivelka syntyy, on tavaroiden katsottava olevan yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn ulkopuolella.

37. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että tullivelka syntyy samalla hetkellä kun ensimmäinen toimi, joka voidaan katsoa joko asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuksi tavaroiden siirtämiseksi pois tullivalvonnasta tai saman asetuksen 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetuksi ehdon täyttämättä jättämiseksi tai edellytysten täyttymättä jäämiseksi. Tällaisen toimen seurauksena tullivelka syntyy, eikä siihen enää voi vaikuttaa mikään myöhempi tapahtuma. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus lisää vielä, ettei tahallisuudella ole merkitystä määritettäessä tällaista tointa. Sen mukaan huomioon voidaan ottaa ainoastaan luonteeltaan objektiiviset tekijät.

38. Nyt esillä olevassa asiassa Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että tullivelka syntyi ja tavaroihin lakattiin soveltamasta yhteisön ulkoista passitusmenettelyä Saksassa, koska vetoauton vaihtoa on pidettävä sekä tavaroiden siirtämisenä pois tullivalvonnasta että tavaroiden passitusmenettelyyn asettamista koskevan ehdon täyttämättä jättämisenä.

39. Komission näkemys asiasta on nähtävissä sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämästä vastausehdotuksesta, jonka sanamuoto on seuraava:

"1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdan mukaan yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen lakkaa muutoin kuin säännönmukaisesti, kun

- tavarat siirretään pois tullivalvonnasta

- ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, jollei todeta, ettei laiminlyönti tosiasiallisesti vaikuta menettelyn oikeaan toimintaan neuvoston 13.7.1987 antaman asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan mukaan.

2. Ensimmäinen ulkoisen passitusmenettelyn vastainen toimi ei välttämättä merkitse ulkoisen passitusmenettelyn soveltamisen lakkaamista. Soveltaminen lakkaa sellaisen toimen seurauksena, joka vaarantaa tullivalvonnan ja jota ei korjata neuvoston asetuksen N:o 2726/90 säännösten mukaisesti.

3. Kun tullivalvonta vaarantuu useiden säännönvastaisuuksien seurauksena, on niistä ensimmäinen, jota ei voida pitää merkitykseltään vähäisenä, otettava huomioon sen paikan määrittämiseksi, jossa yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen tavaroihin lakkaa.

4. Säännönvastaisuutta ei voida koskaan pitää merkitykseltään vähäisenä silloin, kun sen seurauksena tullivalvonta vaarantuu."

40. Lyhyesti sanottuna edellä esitetystä seuraa, että Liberexim ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittävät pääasiallisesti, että ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen tavaroihin on lakannut Saksassa. Alankomaiden ja Italian hallitusten mukaan se on puolestaan lakannut Alankomaissa. Komissio puolestaan ei ota kantaa pääasian yksityiskohtiin, mutta myöntää mielestäni sen, että kahden peräkkäisen rikkomuksen vakavuutta on verrattava keskenään.

V Arviointi

41. Hoge Raad tiedustelee pääasiallisesti, voiko se katsoa, että yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen tavaroihin on lakannut sillä hetkellä, kun ne on purettu - mahdollisen sinetöinnin murtamisen jälkeen - ja saatettu markkinoille noudattamatta edellytystä, jonka mukaan tavarat ja T1-asiakirja on esitettävä määrätoimipaikassa, vai onko tässäkin tapauksessa katsottava, että soveltaminen on lakannut jo aiemmin jonkin menettelyä koskevan säännöksen tai määräyksen noudattamatta jättämisen vuoksi.

42. Voidakseen ratkaista tämän kysymyksen kansallinen tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, kuinka on tulkittava "soveltamisen lakkaamisen" käsitettä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdan mukaan, joka kuuluu seuraavasti: "Poiketen siitä, mitä 2 kohdassa säädetään, 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun tavarat, joka yhteisön alueelle saavuttuaan asetetaan johonkin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, kokonaan tuontimaksuista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavaraan lakataan soveltamasta näitä menettelyjä."

43. Koska kyseisessä säännöksessä viitataan erilaisiin menettelyihin ja koska ennakkoratkaisupyyntöstä käy ilmi, että tavarat, joista on kysymys pääasiassa, tuotiin yhteisöön kahdessa eri menettelyssä, toisin sanoen että ne oli asetettu sekä yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn että TIR-menettelyyn, on mielestäni tyhjentävän vastauksen aikaansaamiseksi tarkasteltava soveltamisen lakkaamisen käsitettä molemmissa menettelyissä, vaikka ennakkoratkaisukysymyksissä viitataankin vain yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn.

44. Tarkastelen siis aluksi, millä hetkellä voidaan katsoa, että yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen tavaroihin lakkaa.

45. Asetuksessa N:o 2726/90, joka on käsiteltävän asian osalta merkityksellinen, ei anneta kysymykseen selvää vastausta kuin sellaisten tapausten osalta, joissa on toimittu säännönmukaisesti. Sen 23 artiklan mukaan "yhteisön passitus päättyy, kun tavarat ja niitä vastaava T1-asiakirja esitetään määrätoimipaikassa".

46. Sellaisen tapauksen osalta, jossa on toimittu säännönvastaisesti, saman asetuksen 34 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "jos yhteisön passituksen aikana tai sen johdosta todetaan, että tietyssä jäsenvaltiossa on tapahtunut rikkomus tai säännönvastaisuus, tämän jäsenvaltion on

perittävä takaisin mahdollisesti kannettavat tullit ja muut maksut yhteisön tai kansallisten säännösten mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta rangaistussäännösten soveltamista".

47. Säännöksestä seuraa, että rikkomuksen johdosta nostettava kanne on nostettava siinä jäsenvaltiossa, jossa rikkomus on tapahtunut, jos kyseinen jäsenvaltio voidaan määrittää. Jos rikkomus on luonteeltaan sellainen, että sen vuoksi on perittävä takaisin tullit ja mahdolliset muut maksut, on kyseisen jäsenvaltion perittävä takaisin nämä tullit ja muut maksut.

48. On selvää, että nyt esillä olevan asian kaltaisessa tapauksessa kaikki asetuksen N:o 2726/90 34 artiklassa esitetyt edellytykset täyttyvät:

- rikkomus, johon liittyi sinetöinnin murtaminen ja tavaroiden purkaminen, todettiin Alankomaissa, sillä muussa tapauksessa asiaa ei olisi saatettu alankomaalaisen tuomioistuimen käsiteltäväksi

- se myös tapahtui kyseisessä jäsenvaltiossa

- sen seurauksena passitus kiistatta päättyi ja kyseisen menettelyn soveltaminen tavaroihin lakkasi

- joten Alankomaiden olisi perittävä takaisin tullit ja muut maksut.

49. Vastaaaja vetoaa kuitenkin toisessa jäsenvaltiossa jo aiemmin tapahtuneeseen rikkomukseen. Voisiko tämä seikka siirtää tuomiovallan toimivaltaisilta alankomaalaisilta viranomaisilta ja tuomioistuimilta? Onko mahdollista, että soveltamisen lakkaaminen (joka voi luonnollisesti tapahtua vain kerran) olisi kuitenkin tapahtunut jo aiemman rikkomuksen yhteydessä? Asetuksen N:o 2726/90 34 artikla ei anna vastausta tähän kysymykseen, sillä siinä ei esitetä mitään tarkennuksia sellaisen tapauksen osalta, jossa säännönvastaisuuksia tai rikkomuksia tapahtuu peräkkäin useissa jäsenvaltioissa, aivan kuten siinä ei myöskään määritellä niitä tilanteita, joissa tulleja ja muita maksuja on perittävä takaisin. On siis tutkittava, tarjoaako jokin toinen säädös ohjeen tällaista tapausta varten.

50. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio ovat sitä mieltä, että ratkaisu ongelmaan löytyy ainoastaan asetuksesta N:o 2144/87.

51. Tämä kanta ei vaikuta ensi näkemältä perustellulta, kun tarkastellaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 10 artiklan 3 kohtaa. Säännöksessä säädetään ensin, että jos tavarat asetetaan johonkin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuun menettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä, ja jatketaan, että "jos maahantuoduista tavaroista on kannettava tulleja tai muita maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä yhteisön maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy".

52. Tämä ilmaus "kuitenkin" alakohdassa antaa vaikutelman, että voi olla myös tilanteita, joissa soveltamisen lakkaaminen ei tapahdukaan samanaikaisesti tullivelan syntymisen kanssa.

53. Toisaalta se väite, jonka mukaan yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltamisen on päätyttävä, kun tullivelka syntyy, on mielestäni kiistatta looginen.

54. Itse asiassa, aivan kuin Italian hallitus muistuttaa, tullimaksusta vapauttaminen perustuu siihen olettamukseen, että tavara on asetettu yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn. Tullimaksusta vapauttaminen ei ole menettelyyn liittyvä satunnainen ilmiö, vaan kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallituskin korostaa, kyseessä on sen perustavaa laatua oleva ominaispiirre, jopa olemassaolon oikeutus. Itse asiassa on vaikea nähdä, mitä hyötyä olisi yhteisön ulkoisesta passitusmenettelystä, jos siihen ei sisältyisi tullimaksuista vapauttaminen määrätoimipaikkaan asti.

55. Tästä seuraa, että kun yhteisön lainsäädännössä, tässä tapauksessa asetuksessa N:o 2144/87, säädetään, että tietyissä erityisissä säännönvastaisissa tapauksissa yhteisön ulkoiseen

passitusmenettelyyn asetettujen tavaroiden osalta syntyy tullivelka, on ainakin periaatteessa katsottava, että kyseisen menettelyn soveltaminen tavaroihin lakkaa samalla hetkellä, koska tästä hetkestä lukien tavaroihin ei enää sovelleta menettelyn olennaisinta osaa.

56. Tämän vuoksi olen sitä mieltä, että kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdasta huolimatta ongelmaa on tarkasteltava asetuksen N:o 2144/87 kannalta.

57. On tarkasteltava, missä tapauksissa tullivelka asetuksen N:o 2144/87 mukaan syntyy.

58. Asetuksen 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

a) - - tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen, taikka

b) - - tavara tuodaan säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle

- -

c) tuontitullien alainen tavara siirretään pois tullivalvonnasta, jota edellyttää tavarán - - asettaminen tullivalvonnan alaiseen tullimenettelyyn;

d) ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavarán - - tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, tai kun ei noudateta jotakin edellytystä, joka koskee tavarán asettamista mainittuun menettelyyn, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta - - kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan;

- - ."

59. On heti nähtävissä, että nyt esillä olevan asian kannalta merkitykselliset tullivelan syntymiseen vaikuttavat olosuhteet esitetään alakohdissa c ja d.

60. On kiistatonta, että kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevaan asiaan liittyy seikkoja, jotka ovat tapahtuneet Alankomaissa ja jotka on kiistatta katsottava tavaroiden siirtämiseksi pois tullivalvonnasta, nimittäin tavaroiden purkaminen sinetin murtamisen jälkeen sekä niiden saattaminen markkinoille noudattamatta velvollisuutta esittää tavarat ja niitä koskeva T1-asiakirja määrätoimipaikassa.

61. Onko menettelyn tavaroihin soveltamisen lakkaaminen kuitenkin katsottava tapahtuneeksi aiemmin, koska jo aiemmin on toisessa jäsenvaltiossa toteutunut teko - tässä tapauksessa vetoauton vaihto - joka, vaikka se vastaakin c ja d kohdassa esitettyjä edellytyksiä, vaikuttaa kuitenkin vähemmän vakavalta teolta kuin Alankomaissa toteutuneet?

62. Ensimmäisen väitteen mukaan, jota Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kannattaa ja jota sen tuloksen osalta kannattaa myös Liberexim, yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen lakkaa hetkellä, jolloin toteutui ensimmäinen teko, jolla joko siirrettiin tavarat pois tullivalvonnasta tai jätettiin täyttämättä yhteisön ulkoisesta passitusmenettelystä johtuva velvollisuus tai jäi täyttymättä tavarán kyseiseen järjestelmään asettamisesta johtuva edellytys.

63. Väitteen tueksi voidaan esittää erityisesti, että yhteisön ulkoinen passitusmenettely on poikkeus siitä yleisestä säännöstä, jonka mukaan yhteisöön tuotavista tavaroista kannetaan vero niiden ylittäessä yhteisön ulkorajat.

64. Tästä poikkeusluonteesta seuraa, että tavaroita voidaan säännösten mukaan pitää keinoitekoisesti yhteisön ulkopuolisina ainoastaan niin kauan kuin kaikki yhteisön ulkoista passitusmenettelyä koskevassa lainsäädännössä esitetty velvollisuudet täytetään tarkkaan. Tämä

päätelmä on sitäkin perustellumpi, koska tavarat liikkuvat yhteisön alueella ilman jatkuvaa viranomaisten toteuttamaa tullivalvontaa. Toimijat toimivat näin eräänlaisen "luottamukseen perustuvan sopimuksen" mukaan ja sitoutuvat puolestaan noudattamaan menettelyyn liittyviä edellytyksiä.

65. Näin ollen menettelyn soveltaminen tavaroihin lakkaa pakostakin heti, kun siihen liittyviä velvoitteita ei enää noudateta, toisin sanoen sillä hetkellä kun tapahtuu toimi, joka voidaan katsoa tavaroiden siirtämiseksi pois tullivalvonnasta tai kyseisen menettelyn soveltamisesta tuontitullista vapautettuun tavarahan seuraavien velvollisuuksien täyttämättä jättämiseksi tai tavaroiden asettamiselle menettelyyn asetettujen ehtojen noudattamatta jättämiseksi, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan.

66. Käytännössä, jos kanne nostetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat on asetettu yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn, on kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisen tuomioistuimen tarkistettava, onko yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn rikkominen tosiasiallisesti tapahtunut sen jäsenvaltion alueella, jonka tuomioistuimeen asia on saatettu ratkaistavaksi.

67. Jos tavaroiden siirtäminen pois tullivalvonnasta voidaan todeta, on tuomioistuimen ilman muuta vahvistettava päätös tullien perimisestä.

68. Jos kuitenkin kyseessä on sellaisen velvollisuuden noudattamatta jättäminen, joka johtuu sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, tai sellaisen edellytyksen täyttymättä jääminen, joka koskee tavarahan asettamista mainittuun menettelyyn, on kansallisen tuomioistuimen tutkittava, voidaanko osoittaa, että rikkominen ei ole estänyt menettelyn oikeaa toimintaa. Tämän vuoksi kyseisen toimijan on esitettävä näyttöä siitä, että tavarat on esitetty asianmukaisesti edelleen sinetöitynä ja yhdessä T1-asiakirjan kanssa määrätöimipaikassa. Tämän osalta lähtöjäsenvaltion tuomioistuin voi tarkastella passitusmenettelyn toiminnan jatkumista muiden jäsenvaltioiden alueella.

69. Jos sen sijaan mitään objektiivista rikkomusta ei ole tapahtunut sen jäsenvaltion alueella, jonka tuomioistuimeen asia on saatettu, on tuomioistuimen todettava, ettei se ole toimivaltainen.

70. Kuinka on siis toimittava nyt esillä olevan asian kaltaisessa tilanteessa, jossa rikkomus on todettu ja saatettu tuomioistuimen käsiteltäväksi jäsenvaltiossa, jossa passitusmenettely jatkui tai jossa se päättyi? Tässä tapauksessa tuomioistuimen on luonnollisesti tutkittava jäsenvaltion alueella tapahtuneen rikkomisen luonnetta. Jos sille ilmoitetaan, että toisessa jäsenvaltiossa on jo aiemmin tapahtunut rikkomus, on tuomioistuimen tutkittava, kumpi näistä on ollut omiaan aiheuttamaan menettelyn soveltamisen lakkaamisen.

71. Mielestäni on kuitenkin selvää, että kun tavarat on asetettu toiminnan alusta loppuun tullivalvonnan alaiseen menettelyyn, tavaroiden siirtäminen pois tullivalvonnasta on vakavin mahdollinen rikkomus. Siitä seuraa välttämättä, että menettelyn soveltaminen tavaroihin lakkaa.

72. Tämän tueksi voidaan esittää, että asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jonkin velvollisuuden noudattamatta jättämisestä tai edellytyksen täyttymättä jäämisestä ei synny tullivelkaa, jos voidaan osoittaa, etteivät laiminlyönnit ole tosiasiallisesti vaikuttaneet kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan. Näiden otaksumien vuoksi rikkomisen tosiasiallista vakavuutta koskeva pohdinta on siis perusteltua.

73. Jo tästä ilmenee - viittaa ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen a kohtaan - että "ensimmäinen tavaroihin kohdistettu toimi, joka on jonkin ulkoista passitusmenettelyä koskevan oikeussäännöksen vastainen", ei aina välttämättä ja automaattisesti aiheuta sitä, että menettelyn soveltaminen lakkaa.

74. Tällaista varausta ei kuitenkaan voida esittää siltä osin kuin otaksutaan, että "tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta". Tullivelka syntyy automaattisesti heti, kun tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta.

75. Tuomioistuimen, jonka on annettava ratkaisu pääasian kaltaisessa asiassa, on siis määritettävä, voidaanko jompaakumpaa rikkomista pitää tavaroiden siirtämisenä pois tulliviranomaisten valvonnasta.

76. Mutta entä jos molemmat peräkkäiset rikkomiset vaikuttavat ensi näkemältä olevan tavaroiden siirtämistä pois tullivalvonnasta?

77. Mielestäni tällaisessa tapauksessa kansallinen tuomioistuin voi päättää, kumpi rikkominen selvemmin täyttää tullivalvonnasta siirtämisen tunnusmerkit.

78. Nyt esillä olevassa asiassa Hoge Raad kuvasi ensimmäistä rikkomista seuraavasti: vetoauton vaihtamisen johdosta (josta ei ilmoitettu tulliviranomaisille asetuksen N:o 2726/90 20 artiklan mukaisesti) "kuljetus ei enää vastannut yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asettamista koskevaa ilmoitusta, johon oli merkitty sekä vetoauton että perävaunun rekisteritunnus tunnistamisen helpottamiseksi sekä tullivalvonnan vuoksi". Tästä säädetään kahdessa neuvoston asetuksessa, joihin Hoge Raad viittaa.

79. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan tällainen vetoauton vaihtaminen on tavaroiden siirtämistä pois tullivalvonnasta.

80. Olen kuitenkin sitä mieltä, että Alankomaissa todettujen kaltaiset seikat vastaavat vetoauton vaihtoa paljon enemmän yhteisöjen tuomioistuimen asiassa D. Wandel antamassaan tuomiossa (annettu ennakkoratkaisupyynnön esittämisen jälkeen) esittämää tavaroiden siirtämistä pois tullivalvonnasta koskevaa määritelmää. Tuomion 47 kohdan mukaan

"pois siirtämisen on - - katsottava käsittävän myös kaikki toimenpiteet tai laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy saamasta tavaraa tullivalvontaan ja toteuttamasta tullikoodeksin 37 artiklan 1 kohdan mukaisia tarkastustoimia".

81. Silloin kun tavarat ovat edelleen siinä kuljetusajoneuvon osassa, johon ne lastattiin ja jonka lähtötullitoimipaikka sinetöi, on tullin tarkastusyksiköllä tai poliisilla, joka pysäyttää kuljetuksen, mahdollisuus saada nähdä tavarat tarkastaakseen, ovatko sinetit juuri lähtötullitoimipaikan asettamat sinetit, tai tarkastaakseen, vastaavatko tavarat luonteeltaan ja määrältään passitusmenettelyn alussa lähtötullitoimipaikassa esitettyjä.

82. Tämän vuoksi päättelen, että nyt esillä olevaa asiaa vastaavissa olosuhteissa sinetöinnin murtaminen, tavaroiden purkaminen ja niiden saattaminen markkinoille merkitsevät yhdessä sitä, että yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen tavaroihin on lakannut.

83. Tätä päätelmää tukevat mielestäni myös seuraavat kaksi näkökohtaa. Ensinnäkin on tärkeää turvata passitusmenettelyä koskevien säädösten ja määräysten tehokas vaikutus. Tämä vaarantuisi, jos laiminlyönnistä ei voitaisi nostaa kannetta siinä jäsenvaltiossa, jossa on selvästi todettu, että tavarat on purettu ja saatettu markkinoille, pelkästään siitä syystä, että aiemmin on toisessa jäsenvaltiossa tapahtunut toinen säännönvastaisuus, jota ei tähän mennessä ollut havaittu ja joka ei ollut aiheuttanut seuraamuksia. Usein säännönvastaisuuden tarkkaa luonnetta tai siitä vastuussa olevaa henkilöä saattaisi lisäksi olla vaikea osoittaa.

84. Toiseksi, kun saman passitusmenettelyn aikana toteutuu peräkkäin kaksi laiminlyöntiä, joista ensimmäistä ei havaita ajoissa ja joista ainoastaan järjestyksessä toisen seurauksena tavarat saatetaan tosiasiallisesti markkinoille, on lisäksi arvonlisäverojärjestelmän hengen mukaista, että vero kannetaan pikemminkin siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat on saatettu markkinoille, kuin siinä

jäsenvaltiossa, jonka alueen kautta ne on ainoastaan kuljetettu.

85. Kansallinen tuomioistuin tiedustelelee vielä, onko sillä merkitystä, että toimintaan liittyi aikomus saattaa tavarat liikenteeseen yhteisössä noudattamatta kyseiseen menettelyyn sovellettavia säännöksiä ja määräyksiä.

86. Mielestäni tähän kysymykseen on vastattava kieltävästi.

87. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin edellä mainitussa asiassa D. Wandel antamassaan tuomiossa ottanut kantaa myös tahallisuuden merkitykseen tullivalvonnasta siirtämisen yhteydessä. Se on todennut, että "tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun kaltainen tavarantoimen siirtäminen pois tullivalvonnasta ei edellytä tahallisuutta vaan ainoastaan objektiivisten edellytysten täyttymistä - - ". Mielestäni ei ole myöskään syytä päätellä, että tilanne olisi erilainen asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetussa tapauksessa, kun ei täytetä jotakin velvollisuutta tai ei noudateta jotakin edellytystä, tai asetuksen N:o 2726/90 34 artiklassa tarkoitetun säännönvastaisuuden tapauksessa.

88. Se, että ainoastaan "objektiivisten edellytysten" täyttymisellä on merkitystä, merkitsee myös, ettei tuomioistuin voi perustaa ratkaisuaan yksinomaan kyseisen taloudellisen toimijan oletettuun aikomukseen päätellessään rikkomisen olemassaoloa.

89. Sen sijaan tahallisuudella voi olla merkitystä vastattaessa kysymykseen, voidaanko Libereximiä pitää arvonlisäverovelallisenä. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin edellä mainitussa asiassa D. Wandel antamansa tuomion 49 kohdassa todennut, että "tahallisuudella on merkitystä vain silloin, kun on kyse velallisten määrittämisestä tavarantoimen säännönvastaisesta pois siirtämisestä syntyvän velan osalta. Vaikka nimittäin se, joka on siirtänyt tavarantoimen pois tullivalvonnasta, vastaa ehdottomasti kyseisestä velasta, niin ne, jotka ovat osallistuneet siirtoon, ja ne, jotka ovat hankkineet kyseiset tavarat tai pitäneet niitä hallussaan, ovat velkavastuussa vain siinä tapauksessa, että he ovat tienneet tai heidän olisi kohtuudella pitänyt tietää, että tavara on tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla sääntöjenvastaisesti siirretty pois tullivalvonnasta".

90. Siltä osin kuin kysymys on siitä, onko Liberexim arvonlisäverovelallinen, sovelletaan kuitenkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklaa. Koska ennakkoratkaisukysymyksessä ei tiedustella tämän säännöksen tulkintaa, ei asiaa ole syytä tarkastella tämän enempää.

91. Lopuksi on vielä tarkasteltava, jotta asia tulisi kokonaisuudessaan selväksi, pätevätkö tähän mennessä yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn osalta esitetyt toteamukset myös TIR-menettelyyn, johon asetuksen N:o 2726/90 5 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan ei sovelleta yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn sääntöjä.

92. Tämän osalta on todettava, että TIR-yleissopimuksen 36 ja 37 artiklaan sisältyvät vastaavat määräykset kuin asetuksen N:o 2726/90 34 artiklaan. Tämän vuoksi olen sitä mieltä, että TIR-menettelyyn on sovellettava samoja kriteereitä kuin yhteisön ulkoiseen passitukseen.

VI Ratkaisuehdotus

93. Edellä esitettyjen päätelmien perusteella ehdotan, että Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 7 artiklan 3 kohdan mukaan yhteisön

ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen lakkaa tavaroiden osalta pääsääntöisesti silloin, kun se ei tapahdu säännönmukaisesti, kun ensimmäisen kerran

- tapahtuu tullivelasta 13 päivänä heinäkuuta 1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu tavaran siirtäminen pois tullivalvonnasta, tai

- asetuksen N:o 2144/87 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetulla tavalla ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tuontitullien alainen tavara on asetettu, tai kun ei noudateta jotakin ehtoa, joka koskee tavaran asettamista mainittuun menettelyyn, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan.

2) Kuitenkin pääasiassa käsiteltävänä olevan kaltaisessa tapauksessa, kun yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn aikana tapahtuu säännönvastaisuus, joka havaitaan vasta myöhemmän säännönvastaisuuden yhteydessä, kun sinetöinti murretaan, tavarat puretaan ja saatetaan markkinoille noudattamatta velvoitetta esittää tavarat ja niitä vastaava asiakirja määrätoimipaikassa, kuudennen arvonnäyvero-direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/111/ETY, 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun menettelyn soveltaminen lakkaa viimeksi mainitun säännönvastaisuuden hetkellä.

3) Rikkomuksen tekijän tahallisuudella ei ole merkitystä.