

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

NIILO JÄÄSKINEN

13 päivänä helmikuuta 2014 (1)

Asia C-480/12

Minister van Financiën

vastaan

X BV

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat))

Yhteisön tullikodeksi – Asetus (ETY) N:o 2913/92 – 203 artiklan ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisala – Ulkoinen passitusmenettely – Tullivelan syntyminen velvollisuuden täyttämättä jättämisen vuoksi – Tavarahan esittäminen määrätöimipaikassa myöhässä – Soveltamisasetus – Asetus (ETY) N:o 2454/93 – 859 artikla – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 10 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta – Kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin sisältyvä maahantuonnin käsite – Tullimenettelyn soveltamisen lakkaaminen – Tullivelan ja arvonlisäverovelan syntyminen välinen yhteys – Verollisen liiketoimen käsite

I Johdanto

1. Asetuksessa (ETY) N:o 2913/92(2) ja sen soveltamisasetuksessa(3) käyttöön otettu yhteisön ulkoinen passitus on tullimenettely, jolle on asetettu erittäin tiukat edellytykset. Sitä on tarkoitus soveltaa unionin tullialueella kahden paikan välillä liikkuviin muihin kuin yhteisötavaroihin niiden jälleenviemiseksi kolmanteen maahan. Tavaroiista ei vaadita passituksen aikana tullia, arvonlisäveroa eikä valmisteveroja.
2. Käsiteltävässä asiassa Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) tiedustele unionin tuomioistuimelta ensimmäisellä kysymyksellään, mitä oikeudellisia seurauksia tullivelan syntyminen kannalta on tavarahan(4) esittämisestä määrätöimipaikassa myöhässä johtuvilla ulkoisen passituksen kuluessa tapahtuneilla säännönvastaisuuksilla tullikodeksin ja erityisesti sen 203 artiklan (joka koskee tavarahan siirtämistä pois tullivalvonnasta) ja 204 artiklan (joka koskee tullimenettelyn soveltamisedellytysten laiminlyöntiä) perusteella. Huomautan heti alkuun, että soveltamisasetuksen 859 artiklassa säädetään tietyistä ”perusteltavissa olevista olosuhteista”, joissa tullikodeksin 204 artiklassa tarkoitettu laiminlyönti – eikä mainitun kodeksin 203 artiklassa tarkoitettu tullivalvonnasta poissiirtäminen – ei johda tullivelan syntymiseen.
3. Jos asiassa sovelletaan tullikodeksin 204 artiklaa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii toisessa kysymyksessään kuudennen direktiivin 77/388/ETY(5) tulkintaa ja erityisesti

tullivelan ja arvonlisäverovelan syntymisen välistä yhteyttä, tarkemmin sanoen sitä, onko pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa maksettava arvonlisäveroa maahantuonnista, kun tullivelka on syntynyt tullikoodexin 204 artiklan nojalla tavarat esittämistä koskevan määräajan ylittymisen vuoksi.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Ulkoinen passitusmenettely
4. Tullikoodexin 91, 92 ja 96 artiklassa säädetään ulkoisen passitusmenettelyn määrittelystä, tavoitteesta sekä menettelynhaltijan eli passituksesta vastaavan velvoitteista.
5. Soveltamisasetuksen 356 artikla koskee päivämäärää, johon mennessä tavarat on esitettävä määrätoimipaikassa. Sen 3 kohdassa käsitellään tavaroiden esittämistä myöhässä, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Kun tavarat esitetään määrätoimipaikassa lähtötoimipaikan asettaman määräajan päätyttyä ja määräajan ylittäminen johtuu olosuhteista, jotka näytetään toteen määrätoimipaikkaa tyydyttävällä tavalla ja joita ei voida katsoa kuljettajan tai passituksesta vastaavan syyksi, passituksesta vastaavan katsotaan noudattaneen asetettua määräaika.”
2. Tullivelan synty
6. Tullivelka syntyy tullikoodexin 203 artiklan nojalla, kun tavarat siirretään pois tullivalvonnasta. Tullivelka syntyy tullikoodexin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla sitä vastoin silloin, kun jokin tullimenettelyyn asetettujen tavaroiden käyttämisestä johtuva velvollisuus jätetään täyttämättä.
7. Soveltamisasetuksen 859 artiklalla täydennetään mainittua 204 artiklaa määrittelemällä sellaiset laiminlyönnit, joiden ei katsota tosiasiallisesti vaikuttavan tullikoodexin 204 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan. Mainitussa 859 artiklassa edellytetään tässä tarkoituksessa, ettei laiminlyönneillä yritetä siirtää tavaraa pois tullivalvonnasta, ne eivät osoita asianomaisen ilmeistä huolimattomuutta ja että tavarat edellyttämien toimenpiteiden toteuttamiseksi tarvittavat muodollisuudet suoritetaan jälkikäteen. Mainitun artiklan 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”_ _
- 2) Passitusmenettelyyn asetetun tavarat ollessa kyseessä jonkin menettelyn käyttämisestä johtuvan velvollisuuden täyttämättä jättäminen, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:
 - a) menettelyyn asetettu tavara on esitetty muuttumattomana määrätoimipaikassa;
 - b) määrätoimipaikka on voinut varmistaa, että kyseiselle tavaralle on osoitettu tulliselvitysmuoto tai se on varastoitu väliaikaisesti passituksen päätyttyä;
 - c) 356 artiklan mukaisesti vahvistettua määräaika ei ole noudatettu eikä kyseisen artiklan 3 kohtaa voida soveltaa, mutta tavara on kuitenkin esitetty määrätoimipaikassa kohtuullisessa ajassa.”
8. Soveltamisasetuksen 860 artiklan mukaan ”tulliviranomaisten on pidettävä tullivelkaa syntyneenä [tulli]koodexin 204 artiklan 1 kohdan mukaisesti, jollei henkilö, joka joutuisi

velalliseksi, todista, että 859 artiklan edellytykset täyttyvät”.

3. Arvonlisävero

9. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava erityisesti tavaroiden maahantuonnista.

10. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan tavarantoimittajalla tarkoitetaan ”sellaisen tavarantoimittajan saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen 9 ja 10 artiklassa säädettyjä edellytyksiä”.(6) Saman artiklan 2 kohdan mukaan tavarantoimittajan maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisön alueelle.

11. Saman direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 2 kohdassa säädetään, 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen tavarantoimittajien, jotka 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 tavarantoimittajan tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä lakataan soveltamasta tavaraan.”

12. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdassa säädetään, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavarantoimittajan 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.

13. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa säädetään edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joita noudattaen jäsenvaltioilla on oikeus säätää erityisistä kansainvälistä tavaraliikennettä koskevista vapautuksista.

B Alankomaiden oikeus

14. Liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting), joka annettiin 28.6.1968, sellaisena kuin sitä on sovellettava pääasiansa,(7) 1 §:n d kohdassa säädetään, että ”liikevaihtoveroksi” kutsuttua veroa on kannettava tavaroiden maahantuonnista.

15. Kyseisen lain 18 §:n 1 momentin c kohdassa säädetään, että ”tavaroiden maahantuonnilla” tarkoitetaan sitä, että tullimenettely päättyy Alankomaissa tai että tavaroihin lakataan soveltamasta tullimenettelyä Alankomaissa. Mainitun pykälän 3 momentin mukaan 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.

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

16. X BV (jäljempänä X) teki 26.10.2005 sähköisen ilmoituksen dieselmoottorin (jäljempänä moottori) asettamisesta yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn.(8) Moottorin vastaanottajaksi

ilmoitettiin ilmoituksessa D BV (jäljempänä D). Päivämääräksi, johon mennessä moottorin piti olla määrätullitoimipaikassa, vahvistettiin 28.10.2005.

17. D:n edustaja esitti moottorin mainitussa tullitoimipaikassa 14.11.2005,(9) toisin sanoen 17 päivää määräajan päättymisen jälkeen, ja teki D:n nimissä ilmoituksen moottorin asettamisesta toiseen tullimenettelyyn, nimittäin sisäiseen jalostusmenettelyyn. Tavarán esittämistä koskevan määräajan ylittymisen syy ei ole tiedossa.(10)

18. Määrätullitoimipaikassa todettiin, ettei yhteisön ulkoista passitusmenettelyä ollut viety asianmukaisesti päätökseen. Tarkastaja (inspecteur), joka on lähtötoimipaikan toimivaltainen tulliviranomainen, ilmoitti tämän jälkeen X:lle, ettei kyseinen toimipaikka ollut saanut mainittuun menettelyyn asettamista koskevan ilmoituksen palautuskappaletta eikä vaadittua sähköistä palautusilmoitusta. Tarkastaja antoi X:lle mahdollisuuden toimittaa todisteet siitä, että menettely oli kuitenkin viety säännönmukaisesti päätökseen. X ei ole vedonnut uusiin seikkoihin asian selventämiseksi.

19. Tarkastaja päätteli, ettei moottoria ollut esitetty määrätullitoimipaikassa säännösten mukaisesti ja että moottori oli siten poistettu tullivalvonnasta yhteisön tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tällä perusteella tarkastaja vaati X:ltä tuontitullia ja liikevaihtoveroa moottorista ja hylkäsi X:n tekemän palautushakemuksen. Tarkastaja piti voimassa päätöksen siitä tehdyn oikaisuvaatimuksen jälkeen.

20. X nosti tarkastajan päätöksestä kanteen Rechtbank te Haarlemissa, joka katsoi, ettei pelkkä määräajan ylittyminen voi aiheuttaa tullikoodeksin 203 artiklan soveltamista. Rechtbank te Haarlem katsoi mainitun koodeksin 204 artiklan perusteella, että soveltamisasetuksen 859 artiklassa tarkoitetut edellytykset olivat täyttyneet. Näin ollen tämä tuomioistuin totesi, että valitus oli perusteltu, ja kehotti tarkastajaa palauttamaan maksetut tullit ja liikevaihtoveron. Tämän jälkeen tarkastaja valitti tuloksetta tuomiosta Gerechthof te Amsterdamiin. Valtiovarainministeriö teki lopulta valituksen Hoge Raad der Nederlandeniin, joka päätti 12.10.2012 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 määräajan ylittymiseen johtaneista syistä tai ainakin selvittävät tulliviranomaisille, missä kyseiset tavarat ovat olleet [soveltamisasetuksen] 356 artiklan mukaisesti vahvistetun määräajan 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?”

21. Kirjallisia huomautuksia ovat toimittaneet X, Alankomaiden, Tšekin (joka esitti huomautuksia vain ensimmäisestä kysymyksestä) ja Kreikan hallitukset sekä Euroopan komissio. Alankomaiden hallitus ja komissio olivat edustettuina 6.11.2013 pidetyssä istunnossa.

IV Oikeudellinen arviointi

A Säännös, joka säätelee tullivelan syntymistä ulkoiseen passitusmenettelyyn sovellettavan määräajan ylittyessä

1. Alustavat toteamukset

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksensä ensimmäisessä osassa saada selvyiden pääasiassa siihen, johtaako yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn yhteydessä sovellettavan määräajan ylittyminen tullikoodeksin 203 artiklaan vai 204 artiklaan perustuvaan tullivelkaan.

23. Alankomaiden hallituksen mukaan tuontitullivelka syntyy tullikoodeksin 203 artiklan nojalla tullivalvonnasta poistamisen vuoksi, kun yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettua tavaraa ei ole esitetty määräajassa määrätöimipaikassa, ellei passituksesta vastaava toimita soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdan mukaisesti todisteita siitä, ettei määräajan ylittymistä voida lukea hänen eikä liikenteenharjoittajan syyksi. Alankomaiden hallituksen mukaan tullikoodeksin 204 artiklaa ei siis oteta huomioon.

24. Muut asianosaiset sitä vastoin katsovat, että asiassa on sovellettava juuri tullikoodeksin 204 artiklaa. Komissio täsmentää, että kun kyseessä ovat muut kuin yhteisötavarat, tullivelka syntyy tullikoodeksin 204 artiklan perusteella, jos on laiminlyöty velvollisuus esittää tavarat määrätöimipaikassa säädetyssä määräajassa, ellei kyseinen laiminlyönti ”tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan” soveltamisasetuksen 859 artiklan 2 alakohdan a alakohdassa säädettyjen edellytysten mukaisesti. Tšekin hallitus lisää, että tullikoodeksin 203 artiklaa sovelletaan kuitenkin, mikäli näytetään toteen muita seikkoja sen osoittamiseksi, että tavaraa on käsitelty siten, että määrätullitoimipaikkaa on estetty tarkastamasta tavaraa asianmukaisesti.

25. Jäljempänä esitetyistä syistä katson, että käsiteltävässä asiassa on sovellettava juuri tullikoodeksin 204 artiklaa.

26. Muistuttaisin heti alkuun, että tuontitullivelka voi syntyä joko asianomaista tullimenettelyä koskevien sääntöjen asianmukaisen soveltamisen tai säännönvastaisuuden seurauksena. Käsiteltävässä asiassa on kyse jälkimmäisestä oletuksesta. Unionin tullilainsäädäntö perustuu näet implisiittiseen periaatteeseen, jonka mukaan tavaroiden tuonti unionin tullialueelle synnyttää objektiivisen velvollisuuden maksaa tullia, paitsi jos sovelletaan suspensiomenettelyä. Siten tullivelka voi syntyä sekä säännönmukaisesta että säännönvastaisesta maahantuonnista, jos tavaroita ei ole vapautettu tullista väliaikaisesti tai lopullisesti.(11)

27. On kuitenkin niin, kuten unionin tuomioistuin on täsmentänyt asiassa Döhler Neuenkirchen antamassaan tuomiossa,(12) että ”tullivelan syntyminen – ei ole luonteeltaan rangaistusseuraamus vaan sitä on pidettävä seurauksena siitä, etteivät edellytykset hyötymiselle suspensiojärjestelmän mukaisen sisäisen jalostusmenettelyn soveltamisesta täyty. Kyseinen järjestelmä merkitsee näet ehdollisen edun antamista, eikä sitä voida antaa, elleivät siihen liittyvät edellytykset täyty, minkä vuoksi suspensiota ei voida soveltaa ja tullien kantaminen on näin ollen perusteltua”. Lisäisin tähän, että niin ulkoinen passitusmenettely kuin sisäinen jalostusmenettelykin ovat poikkeuksellisia tullisuspensiojärjestelmiä, joiden tarkoituksena on tietyn taloudellisen toiminnan helpottaminen.(13)

2. Ulkoinen passitus: kolme tapausta

28. On aiheellista tarkastella kolmea tapausta, jotka voivat ilmetä ulkoisen passituksen yhteydessä. Tätä taustaa vasten on helpompi kartoittaa ennakkoratkaisua pyytäneen

tuomioistuimen ensimmäisessä kysymyksessään pohtimia seikkoja.

29. Ensimmäinen mahdollinen tapaus on sellainen, jossa ulkoinen passitusmenettely tapahtuu täysin unionin oikeuden mukaisesti erityisesti silloin, kun tavara on esitetty määrätoimipaikassa säädetyn määräajan kuluessa. Ulkoinen passitusmenettely on viety päätökseen, ja tämän jälkeen menettely päätetään. Tällöin tullivelkaa ei synny lainkaan.

30. Toisessa tapauksessa puolestaan ulkoinen passitusmenettely toteutetaan asianmukaisesti, mutta tavara on esitetty määrätoimipaikassa määräajan päätyttyä. Soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdan mukaan on kuitenkin niin, että jos osoitetaan, että ”määräajan ylittäminen johtuu olosuhteista, jotka näytetään toteen määrätoimipaikkaa tyydyttävällä tavalla, *eikä niitä voida katsoa liikenteenharjoittajan tai passituksesta vastaavan syyksi*, passituksesta vastaavan katsotaan noudattaneen asetettua määräaikaa”.(14) Mikäli kyse on tällaisesta tapauksesta, ulkoinen passitusmenettely lakkaa tavalliseen tapaan, minkä jälkeen se päätetään, eikä myöskään tullivelkaa synny.

31. Kolmannessa tapauksessa ulkoiselle passitusmenettelylle asetettua määräaikaa ei ole noudatettu, mutta määrätoimipaikalle ei ole annettu pätevää selvitystä. Määräajan ylittyminen voidaan toisin sanoen lukea liikenteenharjoittajan tai passituksesta vastaavan syyksi. Tällaisessa tapauksessa ulkoisen passitusmenettelyn soveltamiselle asetettuja edellytyksiä ei ole noudatettu eikä soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohtaan voida vedota, joten ulkoista passitusmenettelyä ei ole viety päätökseen tavanomaiseen tapaan eikä sitä voida myöskään päättää.

32. Soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdassa säädetään toiseksi mainitun tapauksen osalta tietyistä edellytyksistä. Ensinnäkin on selvää, että passituksesta vastaava(15) on se, joka on viime kädessä vastuussa vaadittujen selvitysten antamisesta silloin, kun niitä tarvitaan. Toiseksi tavaroiden esittämistä määrätoimipaikassa koskevan määräajan ylittymisen on joka tapauksessa johdettava olosuhteista, ”joita ei voida lukea liikenteenharjoittajan tai passituksesta vastaavan syyksi”, toisin sanoen kyse on oltava tapahtumista, joihin liikenteenharjoittaja tai passituksesta vastaava eivät ole voineet vaikuttaa.

33. Komission laatimassa Passituskäsikirjassa (Manuel de Transit) on hyödyllisiä esimerkkejä todisteiden toimittamisesta.(16) Kaikki esimerkit liittyvät yksittäisiin ja yleensä lyhytkestoiisiin tilanteisiin. Useimmiten kyse on tunneista tai muutamasta päivästä. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on käsiteltävässä pääasiassa tarkistaa, onko soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohta sovellettavissa, mutta kun otetaan huomioon määräajan ylittymisen kesto ja jos on osoitettu, ettei ylittymiseen ole annettu pätevää selvitystä, minusta näyttää siltä, ettei mainittua artiklaa voida soveltaa.(17)

34. Kolmannessa tapauksessa nousee esiin kysymys siitä, onko kyse jonkin ”sellaisen velvollisuuden täyttämättä jättämisestä, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran osalta – – sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu”, ja joka synnyttää tuontitullivelan tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla, vai onko sovellettava tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaa, joka koskee ”tuontitullien alaisen tavaran siirtämistä säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta”.

3. Tullikoodeksin 203 ja 204 artiklan välinen yhteys

35. Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä on asiallisesti kyse tullikoodeksin 203 ja 204 artiklan soveltamisalojen rajaamisesta tullivelan oikeudellisen perustan selvittämiseksi käsiteltävässä asiassa. Alankomaiden hallituksen mukaan se, että tavaroiden sijainnista ei ollut tietoa 17 päivään, merkitsee niiden poistamista tullivalvonnasta, minkä vuoksi asiassa olisi sovellettava tullikoodeksin 203 artiklaa.

36. Näiden kahden artiklan soveltamisalojen määrittely ei ensi näkemältä ole aivan yksinkertaista. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön vaikutus on ollut ratkaiseva.(18) Unionin tuomioistuin on näet korostanut, että tullikoodeksin 203 ja 204 artiklalla on eri soveltamisalat. Ensiksi mainittu artikla koskee toimenpiteitä, jotka johtavat tavarain siirtämiseen pois tullivalvonnasta, ja viimeksi mainitun artiklan kohteena on eri tullimenettelyihin liittyvien velvollisuuksien ja edellytysten noudattamatta jättäminen.(19)

37. Sen ratkaisemiseksi, kumman artiklan perusteella tuontitullivelka on syntynyt, on ensisijaisesti tutkittava sitä, onko kyseessä tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tilanne, jossa tavarat on poistettu tullivalvonnasta. Tullikoodeksin 204 artiklan säännökset voivat tulla sovellettaviksi ainoastaan, jos vastaus tähän kysymykseen on kieltävä.(20)

38. Erityisesti tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tullivalvonnasta poistamista koskevasta käsitteestä on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan käsite on ymmärrettävä niin, että se sisältää kaikki toimenpiteet tai laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnan alaiseen tavarahan ja toteuttamasta tullisäännösten mukaisia tarkastustoimia.(21)

39. Unionin tuomioistuimen antamissa tuomioissa, joissa on tulkittu tullivalvonnasta poistamisen käsitettä, suspensiomenettelyn, kuten varastoinnin, passituksen tai väliaikaisen varastoinnin, nojalla ilmoitettujen tavaroiden varkaus muodostaa suhteellisen merkittävän osan.(22) Näissä tapauksissa unionin tuomioistuin näyttää lähtevän olettamasta, jonka mukaan tavara tulee varkauksen johdosta unionin taloudellisen vaihdannan piiriin.(23) Tullivelka syntyy siten tullikoodeksin 203 artiklan mukaan sen vuoksi, että tavara on poistettu tullivalvonnasta.

40. Tullivalvonnasta poistaminen, jota ei ole määritelty lainsäädännössä, on hyvin laaja käsite. Unionin tuomioistuin on siten vahvistanut sen sovellettavuuden myös muunlaisissa tapauksissa, joita ovat esimerkiksi tavarain luvaton poisvienti varastosta, ilmoituksessa oleva virheellinen tieto tai ulkoisen passituksen yhteydessä se, ettei tavaraa ole lainkaan esitetty määrätöimipaikassa.(24)

41. On aiheellista huomata, että ellen erehdy, unionin tuomioistuin ei ole aiemmin käsitellyt tapauksia, joissa määrätöimipaikalle esittämisen määräajan ylittyminen ulkoisen passitusjärjestelmän yhteydessä – kunhan esittäminen on kuitenkin tapahtunut – olisi yksistään johtanut tullikoodeksin 203 artiklan soveltamiseen.

42. Kuten olen edellä jo muistuttanut, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tullivalvonnasta poistamisen käsite ymmärretään hyvin laajasti.(25) Jos siis ulkoiseen passitusmenettelyyn asetetun tavarain sijainnista ei ole tietoa yli kahteen viikkoon, kyse ei ole enää vain "hetkellisestä" tavaroihin pääsyn estymisestä.

43. Tullikoodexin 203 artiklan soveltamista voidaan kuitenkin mielestäni perustella unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan juuri maahantuodun tavarat oletetulla integroitumisella unionin taloudelliseen vaihdantaan varsinkin tapauksissa, joissa tavara on hävinnyt varkauden johdosta tai joissa ei ole noudatettu tullilainsäädännön aineellisia säännöksiä, mikä voi merkitä integroitumista. Kyse on siten tapauksista, jotka eroavat tullikoodexin 204 artiklassa ja soveltamisasetuksen 859 artiklassa nimenomaisesti säädetyistä tapauksista.

44. Lisäksi ulkoisessa passitusmenettelyssä ei edellytetä, että tulliviranomaisten tai passituksesta vastaavan olisi tiedettävä tavarat tarkka sijainti kuljetuksen aikana. Tämä käy implisiittisesti ilmi soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdan sanamuodosta. Sitä vastoin edellytetään, että tavara esitetään määrätoimipaikassa vahvistettuna ajankohtana ja että sinetit ovat ehjiä. Passituksesta vastaavan tai liikenteenharjoittajan on lisäksi voitava tarvittaessa olla yhteydessä kuljetuksesta vastaavaan henkilöön, kuten kuorma-auton kuljettajaan. Tullivalvonnasta poistamista koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ei siis voida tulkita ulkoisen passituksen käytännön realiteettien kanssa ristiriitaisessa merkityksessä.

45. Tullikoodexin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltaminen näyttääkin perustellulta tapauksissa, joissa tavara on esitetty määrätoimipaikassa myöhässä. Myöhässä esittäminen on näet esimerkki tapauksesta, jossa on ”jätetty täyttämättä jokin velvollisuus, joka johtuu tuontitullien alaisen tavarat osalta – sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu”, ja joka on yksi mainitun artiklan soveltamistilanteista. Tätä kantaa tukee se, että myöhästyminen on yksi niistä perusteista, joista on nimenomaisesti säädetty soveltamisasetuksen 859 artiklassa. Sen mukaan myöhässä esittäminen voidaan perustella sillä edellytyksellä, että noudatetaan kyseisessä artiklassa säädettyjä tiukkoja edellytyksiä.

46. Huomauttaisin tästä, että kun määrääjän ylittymisestä säädetään nimenomaisesti soveltamisasetuksen 859 artiklassa, jota sovelletaan ainoastaan tullikoodexin 204 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa, tämä lainsäätäjän säätämä säännös olisi tehoton, jos tavarat esittämistä koskevan määrääjän ylittymisen olisi katsottava kuuluvan tullikoodexin 203 artiklassa tarkoitetun tullivalvonnasta poissiirtämistä koskevan käsitteen piiriin. Tullivelan syntymistä on siten tarkasteltava käsiteltävässä asiassa juuri tullikoodexin 204 artiklan perusteella.

47. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäisen kysymyksen a kohtaan niin, että tullikoodexin 203 ja 204 artiklaa, kun niitä luetaan yhdessä soveltamisasetuksen 859 artiklan ja erityisesti sen 2 kohdan c alakohdan kanssa, on tulkittava siten, ettei pelkkä soveltamisasetuksen 356 artiklan 1 kohdan mukaisesti vahvistetun määrääjän ylittyminen johda tullikoodexin 203 artiklassa tarkoitettuun tullivalvonnasta poissiirtämisen aiheuttamaan tullivelkaan vaan tullikoodexin 204 artiklaan perustuvaan tullivelkaan.

B *Velvollisuus toimittaa määrääjän ylittymistä koskevia tietoja*

48. Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen toisessa osassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa saada selville siihen, edellyttääkö sen toteaminen, että määrääjän ylittyminen aiheuttaa tullikoodexin 204 artiklaan perustuvan tullivelan, että asianomaiset toimittavat tietoja määrääjän ylittymisen syistä tai tavaroiden sijainnista riidanalaisella ajanjaksolla.

49. Alankomaiden hallitus ja komissio esittävät myönteistä vastausta tähän kysymykseen. Komissio täsmentää, että soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohtaa olisi tulkittava siten, että henkilön, joka esittää tavarat määrätoimipaikassa lähtötoimipaikan asettaman määrääjän päättymisen jälkeen, on näytettävä asianmukaisesti toteen määrätoimipaikkaa tyydyttävällä tavalla määrääjän ylittymiseen johtaneet olosuhteet.

50. On selvää, että henkilön, joka vetoaa johonkin soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdassa säädettyyn poikkeukseen, on todistettava näiden soveltamisedellytysten täyttyminen. Muussa tapauksessa tulliviranomaisilla ei ole mitään oikeudellista intressiä saada tietoja tavarantoista liikkeistä, vaan he voisivat todeta tullivelan syntymisen tullikoodeksin 204 artiklan nojalla sekä määrittää niiden tullien suuruuden, jotka passituksesta vastaava on velvollinen maksamaan.

51. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäisen kysymyksen b kohtaan, että voidakseen vedota soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdassa säädettyyn poikkeukseen asianomaisten on toimitettava tulliviranomaisille kaikki tiedot, joiden perusteella voidaan näyttää toteen vaadittujen edellytysten täyttyminen.

C Tullikoodeksin 204 artiklan perusteella syntyneen tullivelan ja arvonlisäveron välinen yhteys

1. Alustavat toteamukset

52. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii toisella ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä selvittämään, onko maksettava maahantuonnin arvonlisävero, jos tullivelka syntyy yksinomaan tullikoodeksin 204 artiklan nojalla. Perimmäinen taloudellinen kysymys liittyy siihen, että arvonlisäverokanta on melko usein tuntuvasti suurempi kuin sovellettavat tullit.

53. Asiassa Eurogate Distribution esittämässään ratkaisuehdotuksessa⁽²⁶⁾ käsittelin lyhyesti kysymystä tullien ja arvonlisäveron välisestä yhteydestä. On näet syytä huomata, että tullikoodeksin 204 artiklan puitteissa on täysin mahdollista, että tullivelka syntyy, vaikka kyseessä olevat tavarat olisi viety unionin alueelta tai vaikka ne eivät olisi koskaan edes tulleet unionin taloudellisen vaihdannan piiriin.⁽²⁷⁾

54. Alankomaiden hallitus katsoo käsiteltävässä asiassa, että vaikka unionin tuomioistuin toteaisi tullivelan syntyneen tullikoodeksin 204 artiklan nojalla, arvonlisäveroa olisi maksettava, koska kyseisen hallituksen mukaan tullikoodeksin 204 artiklassa tarkoitettu tullivelan synnyttävä ”maahantuonti” rinnastetaan kuudennen direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun ”tavaroiden maahantuontiin”. Ajankohta, jolloin tavaroihin lakataan soveltamasta tullimenettelyä, vastaa sen mukaan tullivelan syntymisen ajankohtaa.⁽²⁸⁾ Saman logiikan mukaan myös Kreikan hallitus katsoo, että tullivelka ja arvonlisävero liittyvät toisiinsa.⁽²⁹⁾

55. Komissio sitä vastoin toteaa, että vaikka kyseisen moottorin sisäistä jalostusmenettelyä koskevan ilmoituksen mitätöinti johti siihen, että tavaraan lakattiin soveltamasta väliaikaisen varastoinnin menettelyä, arvonlisävero on maksettava, koska moottori ei ole enää jonkin kuudennen direktiivin 16 artiklassa tarkoitetun menettelyn piirissä. Arvonlisäverosaatavaa ei synny niin kauan kuin tavara pysyy tämän menettelyn piirissä riippumatta tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan syntyvästä tullivelasta. Komission mukaan maahantuonnista ei synny automaattisesti arvonlisäverosaatavaa, kun tullivelka syntyy yksinomaan tullikoodeksin 204 artiklan perusteella.

2. Tullivelan ja arvonlisäveron välinen yhteys

56. Aluksi on syytä tarkastella tullivelan ja arvonlisäveron välistä yhteyttä kuudennen direktiivin säännösten perusteella.

57. Huomautan heti alkuun, että se, että tullikoodeksin 204 artiklan mukaan syntynyt tullivelka tarkoittaa tullivelkaa ”maahantuonnista”, ei merkitse, toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää, maahantuonnin arvonlisäverosaatavan syntymistä kuudennen direktiivin nojalla. Tullikoodeksissa näet erotetaan kaksi tullivelkamuotoa, joita ovat tuontitullivelka ja vientitullivelka.⁽³⁰⁾ Minusta tällä

puhtaasti terminologisella näkökohdalla ei pitäisi olla minkäänlaista vaikutusta arvioitaessa oikeudellisesti sitä, onko tullikoodexin 204 artiklan ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 ja 10 artiklan välillä mahdollisesti jokin yhteys.

58. Kuudennen direktiivin, sellaisena kuin se on vuodelta 1977 peräisin olevassa alkuperäisessä versiossaan, 10 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa (kursivointi tässä):

"Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaista tullimaksua, maatalousmaksua tai muuta vaikutuksiltaan vastaavaa maksua, jäsenvaltiot voivat soveltaa [arvonlisäveron verotettavaan tapahtumaan ja verosaatavan syntymiseen] nämä yhteisön maksut aiheuttavasta tapahtumasta ja maksusaatavan syntymisestä säädettyjä voimassa olevia säännöksiä."

59. Kuudennen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 91/680/ETY,(31) jota sovelletaan käsiteltävään asiaan, 10 artiklan 3 kohdan kolmannessa alakohdassa sitä vastoin säädetään seuraavaa (kursivointi tässä):(32)

"Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tullevia, maatalousmaksuja tai vaikutuksiltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy."

60. Vaikuttaa siis siltä, että kuudennen direktiivin alkuperäisessä versiossa jäsenvaltioille annettu valinnanmahdollisuus on korvattu direktiivin 91/680 sisältyvällä sitovalla säännöksellä, vaikka valmisteluasiakirjoissa ei anneta minkäänlaista selitystä tähän. Kyse on tärkeästä erosta, joka on pidettävä mielessä tutkittaessa tarkoin siihen liittyvää oikeuskäytäntöä.(33) Alkuperäistä sanamuotoa tulkitsevaa oikeuskäytäntöä ei näet ilmeisesti voida enää soveltaa tilanteisiin, joita säännellään käsiteltävässä asiassa sovellettavasta direktiivistä 91/680 johtuvalla muutoksella.(34)

3. Käsiteltävä tapaus

61. Käsiteltävässä asiassa on aiheellista noudattaa unionin tuomioistuimen asiassa Profitube(35) esittämää arviointia.

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

63. Ensiksi on selvitettävä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tapahtunut kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdassa tarkoitettu maahantuonti.

64. Kuudennen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan "tavarat maahantuonnilla" tarkoitetaan sellaisen tavarat saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä EY 23 ja EY 24 artiklassa säädettyjä edellytyksiä.(36) Kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa puolestaan täsmennetään, että tavarat, jotka yhteisön alueelle saavuttuaan asetetaan johonkin saman direktiivin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan a, b, c ja d alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavaraan lakataan soveltamasta näitä menettelyjä.

65. Käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva kolmannesta maasta tuleva tavara on ennen lopullista jälleenvientiä asetettu ensin ulkoiseen passitusmenettelyyn jäsenvaltion alueella ja sitten sisäiseen jalostusmenettelyyn suspensiojärjestelmää soveltaen.
66. Tavara on siten yhteisön alueelle saavuttuaan asetettu ensin kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun ulkoiseen passitusmenettelyyn ja sitten 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan c alakohdassa tarkoitettuun sisäiseen jalostusmenettelyyn. Koska kyseiseen tavarahan ei ollut vielä lakattu soveltamasta mainittuja menettelyä jälleenviennin ajankohtana, vaikka se olikin aineellisesti tuotu unionin alueelle, ei voida katsoa, että se olisi ollut kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdassa tarkoitettuna "maahantuonnin" kohteena.(37) Samoin se, että on jätetty täyttämättä jokin ulkoisen passitusmenettelyn käyttämisestä johtuva velvollisuus, ei ole kyseisen säännöksen mukaista "maahantuontia" siitä huolimatta, että tällaisesta laiminlyönnistä voi syntyä tullikoodeksin 204 artiklan mukainen tullivelka.
67. Tavarahan sovellettavan tullimenettelyn vaihtuminen ei saa aikaan sitä, että sen katsottaisiin olevan maahantuotu tavara, koska kumpikin tullimenettely mainitaan kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa.(38)
68. Kun siis otetaan huomioon, että kyseessä olevat tavarat oli asetettu tullisuspensiomenettelyihin eikä niitä siten ollut maahantuotu pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, mainittu tavara ei ollut kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdan nojalla arvonlisäveron alainen.
69. Tämä tulkinta on maahantuontia ja sitä seuraavaa arvonlisäveron maksuvelvollisuutta koskevan unionin tuomioistuimen aiemman oikeuskäytännön mukainen.
70. Muistutan, että asiassa Dansk Transport og Logistik(39) ei syntynyt velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa. Siinä oli kyse savukkeiden tuonnista unionin tullialueelle, mutta viranomaiset olivat ottaneet savukkeet haltuunsa välittömästi, minkä jälkeen he tuhosivat ne. Savukkeet eivät siten tulleet unionin taloudelliseen vaihdantaan, eikä kuudennen direktiivin mukaista maahantuontia ollut tapahtunut.
71. Velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa ei syntynyt myöskään asiassa British American Tobacco ja Newman Shipping.(40) On syytä kuitenkin korostaa, että tässä asiassa oli kyse verovarastossa jo olleista tavaroista. Siinä ei siten ollut kyse kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdasta, jolla on tarkoitus määrittää maahantuonnin käsitettä, josta on kyse käsiteltävässä asiassa, vaan vastikkeellista luovutusta käsittelevästä 1 alakohdasta.
72. Toisenlaista tapausta tutkittiin asiassa Harry Winston.(41) Siinä oli kyse maahantuonnista, jota seurasi varkaus tullivarastosta. Tässä asiassa tullivarastointimenettelyyn asetettuihin tavaroihin lakattiin soveltamasta mainittua menettelyä varkauden johdosta. Tullimenettelyn soveltamisen lakkaaminen on kuitenkin arvonlisäverovelan synnyttävä tapahtuma, ja tavarahan oletetaan tällöin tulleen unionin taloudelliseen vaihdantaan.
73. Lopuksi otan esiin pääasiassa kyseessä olevan Alankomaiden lainsäädännön. Huomautan, että 28.6.1968 annetun liikevaihtoverolain, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 18 §:n 1 momentissa "tavaroiden maahantuonnilla" tarkoitetaan paitsi kolmannesta maasta (ks. a ja b kohta) peräisin olevien eri tavaroiden tuloa Alankomaihin myös "tullimenettelyn päättymistä Alankomaissa tai tullimenettelyn soveltamisen lakkaamista tavaroihin Alankomaissa" (ks. c kohta). Lainsäätäjä on siis nimenomaisesti täydentänyt arvonlisäveron syntymisen aiheuttavien tapahtumien luetteloa c kohdassa tarkoitettulla tapauksella. Tämä valinta, joka oli mahdollista

kuudennen direktiivin alkuperäisen version nojalla ja joka oli tehtävä direktiivillä 91/680 tehdyn muutoksen jälkeen, näyttää olevan sopusoinnussa unionin nykyainsäädännön vaatimusten kanssa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut.

74. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen kysymykseen siten, että kuudetta direktiiviä ja erityisesti sen 7 artiklan 3 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, ettei maahantuonnista synny velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa, jos tavariin ei ole lakattu soveltamasta tullimenettelyä, vaikka tullivelka olisi syntynyt tullikoodeksin 204 artiklan perusteella siitä syystä, että jokin sen tullimenettelyn, johon tavarat on asetettu, käyttämisestä johtuva velvollisuus on jätetty täyttämättä.

V Ratkaisuehdotus

75. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin 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 (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna 18.12.2003 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 2286/2003, 859 artiklan 2 alakohdan c alakohdan kanssa, on tulkittava siten, ettei pelkkä asetuksen N:o 2454/93 356 artiklan 1 kohdan mukaisesti vahvistetun määräajan ylittyminen johda asetuksen N:o 2913/92 203 artiklassa tarkoitettuun tullivalvonnasta poissiirtämisen aiheuttamaan tullivelkaan vaan saman asetuksen 204 artiklaan perustuvaan tullivelkaan. Voidakseen vedota asetuksen N:o 2454/93 356 artiklan 3 kohdassa säädettyyn poikkeukseen asianomaisten on toimitettava tulliviranomaisille kaikki tiedot, joilla voidaan näyttää toteen vaadittujen edellytysten täyttyminen.

2) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY, erityisesti sen 7 artiklan 3 kohdan ensimmäistä alakohtaa, on tulkittava siten, ettei maahantuonnista synny velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa, jos tavariin ei ole lakattu soveltamasta sitä tullimenettelyä, johon ne on asetettu, vaikka tullivelka on syntynyt asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 648/2005, 204 artiklan perusteella siitä syystä, että jokin kyseisen tullimenettelyn käyttämisestä johtuva velvollisuus on jätetty täyttämättä.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetetus (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 on kumottu yhteisön tullikoodeksista 23.4.2008 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 450/2008 (uudistettu tullikoodeksi) (EUVL L 145, s. 1), jonka tiettyjä säännöksiä alettiin soveltaa 24.6.2008 ja muita säännöksiä 24.6.2013. Kun otetaan huomioon pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aika, pääasiaan sovelletaan kuitenkin tullikoodeksissa vahvistettuja sääntöjä.

3 – Tietyistä asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annettu komission asetetus (ETY) N:o 2454/93 (EYVL L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 18.12.2003 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 2286/2003 (EUVL 343, s. 1) (jäljempänä

soveltamisasetus).

4 – Pääasiassa kyseessä oleva tavara on dieselmoottori, joka unionin alueelle tultuaan poistui alueelta muutamaa kuukautta myöhemmin alukseen asennettuna.

5 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 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). Mainittu direktiivi on kumottu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1). Kun otetaan huomioon pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aika, pääasiaan sovelletaan kuitenkin kuudetta arvonlisäverodirektiiviä.

6 – ETY:n perustamissopimuksen 9 ja 10 artiklasta on tullut ensin EY 23 ja EY 24 artikla ja sitten SEUT 28 ja SEUT 29 artikla.

7 – Staatsblad 1968, nro 329.

8 – Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan X:llä on soveltamisasetuksen 398 artiklassa tarkoitetun valtuutetun lähettäjän asema, jonka nojalla se saattoi tehdä sähköisen ilmoituksen.

9 – Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan D:llä ei ole soveltamisasetuksen 406 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtuutetun vastaanottajan asemaa. Tästä seuraa tämän saman säännöksen nojalla, ettei D:tä ole vapautettu velvollisuudesta esittää määrätoimipaikassa tavara sekä passitusilmoituksen kappaleet 4 ja 5.

10 – On aiheellista täsmentää, että X:n mukaan yritys Z vastaanotti moottorin ja kiinnitti sen alukseen, mikä vastaa osapuolten tavoitetta. X teki jälleenvienti-ilmoituksen 19.1.2006, jolloin moottorilla varustettu alus lähti Euroopan unionin alueelta Antwerpenin (Belgia) kautta.

11 – Ks. tullikoodeksin 203 ja 204 artiklan välisestä yhteydestä julkisasiamies Kokottin asiassa C-195/03, Papismedov ym., tuomio 3.3.2005 (Kok., s. I-1667), antaman ratkaisuehdotuksen 75 ja 76 kohta.

12 – Asia C-262/10, Döhler Neuenkirchen, tuomio 6.9.2012, 43 kohta.

13 – Ks. vastaavasti em. asia Döhler Neuenkirchen, tuomion 40 kohta.

14 – Kursivointi tässä.

15 – Passituksesta vastaava on usein huolitsija tai tulliasioitsija, joka vastaa menettelyn asianmukaisesta soveltamisesta sekä sen yhteydessä tapahtuneen rikkomuksen tai säännönvastaisuuden takia syntyvien tullien maksamisesta.

16 – Käsikirjan mukaan seuraavat asiakirjat voidaan toimittaa todisteiksi soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdan soveltamisalaan kuuluvien seikkojen toteen näyttämiseksi: ilmoitus poliisille (esim. onnettomuuden tai varkauden sattuessa), terveydenhuollon todistus (terveyspalvelujen käyttämisestä), korjaushuollon todistus (ajoneuvon korjaamisesta) ja kaikki todisteet lakosta tai muusta ennakoimattomasta seikasta johtuvasta myöhästymisestä. Ks. käsikirjan vuonna 2010 konsolidoitu versio, IV osa, 4 luku, 5 kohta, jonka otsikko on ”Tavarain esittäminen määräajan umpeuduttua” (käsikirja on luettavissa ranskaksi seuraavassa internet-osoitteessa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 – Käsikirjassa todetaan myös seuraavaa: ”Jos tavaroiden kuljetuksen aikana sattuu jotakin

odottamatonta, kuljettajan on ilmoitettava siitä viipymättä lähimmälle toimivaltaiselle tullitoimipaikalle.” (Ks. em. käsikirja, IV osa, 3 luku, 3.1 kohta, jonka otsikko on ”Muodollisuudet odottamattomien tapahtumien sattuessa kuljetuksen aikana”).

18 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 11. Panen merkille, että asetuksesta N:o 450/2008 on poistettu tullikoodeksin 203 ja 204 artiklan välinen erottelu ilmeisesti selkeyttämistarkoituksessa, sillä vastaavat säännökset sisältyvät nykyisin samaan artiklaan, nimittäin asetuksen 46 artiklaan. Lisäksi tässä uudessa 46 artiklassa esiintyy ainoastaan ilmaus ”noudattamatta jättäminen”, kun taas tullikoodeksin 203 ja 204 artiklassa esiintyvät ilmaukset ”poissiirtäminen”, ”velvollisuuden täyttämättä jättäminen” tai ”noudattamatta jättäminen”.

19 – Ks. asia C-273/12, Harry Winston, tuomio 11.7.2013, 27 kohta.

20 – Ks. asia C-337/01, Hamann International, tuomio 12.2.2004 (Kok., s. I-1791, 30 kohta) ja em. asia Harry Winston, tuomion 28 kohta.

21 – Ks. asia C-371/99, Liberexim, tuomio 11.7.2002 (Kok., s. I-6227, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); asia C-222/01, British American Tobacco, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4683, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); asia C-300/03, Honeywell Aerospace, tuomio 20.1.2005 (Kok., s. I-689, 19 kohta) ja em. asia Harry Winston, tuomion 29 kohta.

22 – Ks. tullikoodeksin 203 artiklan sekä tavaroiden häviämistapausten (varkaus mukaan lukien) osalta asia C-66/99, D. Wandel, tuomio 1.2.2001 (Kok., s. I-873, 46–48 ja 50 kohta); em. asia Honeywell Aerospace, tuomion 12 ja 18–20 kohta; asia C-140/04, United Antwerp Maritime Agencies ja Seaport Terminal, tuomio 15.9.2005 (Kok., s. I-8245, 15 kohta) ja em. asia Harry Winston, tuomion 14 ja 30 kohta.

23 – Ks. yhdistetyt asiat 186/82 ja 187/82, Esercizio Magazzini Generali ja Mellina Agosta, tuomio 5.10.1983 (Kok., s. 2951); em. asia United Antwerp Maritime Agencies ja Seaport Terminals, tuomion 31 kohta ja em. asia Harry Winston, tuomion 31 kohta.

24 – Ks. alaviitteessä 22 mainittu oikeuskäytäntö.

25 – Ks. alaviitteessä 21 mainittu oikeuskäytäntö.

26 – Ks. asiassa C-28/11, Eurogate Distribution, tuomio 6.9.2012, esittämäni ratkaisuehdotuksen 45 kohta.

27 – Ks. em. asiassa Eurogate Distribution esittämäni ratkaisuehdotuksen 48 kohta.

28 – Alankomaiden hallitus viittaa tältä osin em. asiassa Liberexim annetun tuomion 44 kohtaan.

29 – Tšekin tasavallan hallitus ei ota kantaa tähän kysymykseen.

30 – Ks. tullikoodeksin 4 artiklan 10 ja 11 alakohta.

31 – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annettu neuvoston direktiivi 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

32 – On huomattava, että kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan kolmannen alakohdan sanamuoto on sisällytetty muutamien vähäisten kielellisten mukautusten jälkeen direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toiseen alakohtaan.

33 – Ks. kuudennen direktiivin alkuperäisessä versiossa olevasta tullien ja arvonlisäveron välisestä yhteydestä julkisasiamies Jacobsin asiassa C-343/89, Witzemann, tuomio 6.12.1990 (Kok., s. I-4477, Kok. Ep. X, s. 615), antaman ratkaisuehdotuksen 18 ja 29 kohta.

34 – Huomautan tästä, että em. asiassa Harry Winston annetun tuomion 41 kohdassa todetaan, että kuudennen direktiivin mukaan jäsenvaltiot ”voivat” kytkeä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen tullin perusteena olevaan tapahtumaan ja tullisaatavan syntymiseen. Pitää paikkansa, että kuudennen direktiivin alkuperäisessä versiossa sallittiin tämä kytkentä, mutta direktiivillä 91/680 tehdyn muutoksen jälkeen oikeampi ilmaus olisi mielestäni ”on kytkettävä”.

35 – Asia C-165/11, Profitube, tuomio 8.11.2012, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

36 – EY 24 artiklasta (josta on tullut SEUT 29 artikla) ilmenee, että ”kolmansista maista tulevien tuotteiden katsotaan olevan jäsenvaltiossa vapaassa vaihdannassa, jos tuontimuodollisuuksia on noudatettu ja tuotteista on tässä jäsenvaltiossa kannettu niistä menevät tullit tai vaikutukseltaan vastaavat maksut eikä näitä tulleja tai maksuja ole kokonaan tai osittain palautettu”.

37 – Ks. vastaavasti asia C-305/03, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 9.2.2006 (Kok., s. I-1213, 41 kohta) ja em. asia Profitube, tuomion 46 kohta.

38 – Ks. vastaavasti em. asia Profitube, tuomion 47 kohta.

39 – Asia C-230/08, Dansk Transport og Logistik, tuomio 29.4.2010 (Kok., s. I-3799).

40 – Asia C-435/03, British American Tobacco ja Newman Shipping, tuomio 14.7.2005 (Kok., s. I-7077).

41 – Ks. em. asia Harry Winston.