

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

13 päivänä joulukuuta 2016 (1)

Asia C-571/15

Wallenborn Transports SA

vastaan

Hauptzollamt Gießen

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hessisches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin, Saksa))

Verotus – Arvonlisävero – Kansainvälinen tavaraliikenne – Verollisen liiketoimen suorituspaikka – Tavaroiden kuljetus jäsenvaltiossa sijaitsevan vapaasataman kautta – Tämän jäsenvaltion säännöstö, jonka mukaan vapaasatamat eivät kuulu kyseisen jäsenvaltion alueeseen – Tuontitullivelan syntyminen ja arvonlisäverosaatavan syntyminen siirrettäessä tavaroita pois tullivalvonnasta

1. Hessisches Finanzgerichtin (Hessenin verotuomioistuin) esittämässä kysymyksessä yhdistyvät sen teoreettinen kiinnostavuus ja käytännön merkitys. Lyhyesti sanoen siinä pyritään selvittämään, mitä oikeudellisia seurauksia tuonnin arvonlisäverolle on siitä, että Saksan lainsäädännössä tietyt vapaa-alueet luokitellaan ”ulkomaaksi”. Lähinnä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee yleisesti, johtaako tavarantoiminnan tuonti jollekin näistä vapaa-alueista siihen, ettei sitä tuoda unionin alueelle ja että näin ollen ei myöskään synny tuonnin arvonlisäveron verotettavaa tapahtumaa.
2. Oikeusriidan taustalla on se, että verovelvollinen riitauttaa tuonnin arvonlisäveron, jonka Saksan veroviranomainen vaati häntä maksamaan samanaikaisesti yhteisön tullikoodeksin(2) 203 artiklan 1 kohtaan perustuvien tullien kanssa, koska tavara, jonka tullimenettelyä (passitus) ei ollut päätetty asianmukaisesti, oli siirretty pois tullivalvonnasta. Koska tullivelan aiheuttava tapahtuma sattui vapaa-alueella (Hampurin satama), joka kansallisen lainsäädännön mukaan ei kuulu Saksan alueeseen arvonlisäverotuksen kannalta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kyse maahantuodusta tavarasta vai ei ja onko syntynyt tuonnin arvonlisäveron verotettava tapahtuma.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Direktiivi 2006/112/EY(3)
3. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Arvonlisäveroa on suoritettava

seuraavista liiketoimista: – – d) tavaroiden maahantuonnista.”

4. Direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa tarkoitetaan:

1. ’yhteisöllä’ ja ’yhteisön alueella’ jäsenvaltioiden alueiden, sellaisena kuin ne on määritelty 2 kohdassa, kokonaisuutta;
2. ’jäsenvaltiolla’ ja ’jäsenvaltion alueella’ yhteisön kunkin jäsenvaltion aluetta, johon sovelletaan Euroopan yhteisön perustamissopimusta sen 299 artiklan mukaisesti, poislukien tämän direktiivin 6 artiklassa mainitut alueet;
3. ’kolmansilla alueilla’ alueita, jotka mainitaan 6 artiklassa;
4. ’kolmannella maalla’ jokaista valtiota tai aluetta, johon ei sovelleta perustamissopimusta.”
5. Direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä ei sovelleta seuraaviin yhteisön tullialueeseen kuuluviin alueisiin:

- a) Athos-vuori;
- b) Kanariansaaret;
- c) Ranskan merentakaiset departementit;
- d) Ahvenanmaa;
- e) Kanaalisaaret.

2. Tätä direktiiviä ei sovelleta seuraaviin yhteisön tullialueeseen kuulumattomiin alueisiin:

- a) Helgolandin saari;
- b) Büsingenin alue;
- c) Ceuta;
- d) Melilla;
- e) Livigno;
- f) Campione d’Italia;
- g) Luganonjärven Italialle kuuluvat vesialueet.”

6. Direktiivin 30 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden maahantuonnilla’ tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen 24 artiklan mukaisesti.

Tavaroiden maahantuontina pidetään ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi vapaassa liikkeessä olevan tavaran saapumista yhteisöön kolmannelta alueelta, joka kuuluu yhteisön tullialueeseen.”

7. Saman direktiivin 60 artiklan mukaan ”tavaroiden maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisöön.”

8. Direktiivin 61 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 60 artiklassa säädetään, silloin kun tavara, joka ei ole vapaassa liikkeessä, asetetaan sen yhteisöön saapumisen jälkeen johonkin 156 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen, kokonaan tuontitulleista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, kyseisen tavarantoimittajan maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä tai tilanteita lakataan soveltamasta tavarasta.”

Samoin jos vapaassa liikkeessä oleva tavara sen yhteisön alueelle saapumisen jälkeen asetetaan johonkin 276 ja 277 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen, tämän tavarantoimittajan maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä tai tilanteita lakataan soveltamasta tavarasta.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklan mukaan ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu”.

10. Direktiivin 71 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavara sen saavuttua yhteisöön asetetaan johonkin 156, 276 ja 277 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen tai tuontitulleista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavarasta lakataan soveltamasta tätä menettelyä tai tilannetta.

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

2. Jos maahantuoduista tavaroista ei kanneta mitään 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetuista tulleeista tai maksuista, jäsenvaltioiden on verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymishetken osalta sovellettava voimassa olevia tullisäännöksiä.”

11. Direktiivin 156 artiklan 1 kohdan mukaan ”jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta seuraavat liiketoimet: – – b) sellaisten tavarantoimittajien luovutukset, jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi vapaa-alueelle tai vapaavarastoon; – –”.

12. Direktiivin 202 artiklan mukaan ”arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, jonka toiminnan tuloksena tavarat eivät enää ole 156, 157, 158, 160 ja 161 artiklassa lueteltujen menettelyjen tai tilanteiden alaisia”.

2. Yhteisön tullikoodeksi

13. Yhteisön tullikoodeksin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä koodeksia sovellettaessa tarkoitetaan:

– –

7) ’yhteisötavaroilla’ tavaroita, jotka on

– tuotettu kokonaan yhteisön tullialueella 23 artiklassa tarkoitetuin edellytyksin ja jotka eivät sisällä

yhteisön tullialueen ulkopuolisilta maista tai sen ulkopuolisilta alueilta tuotuja tavaroita. – –

– tuotu yhteisön tullialueen ulkopuolisista maista tai sen ulkopuolisilta alueilta ja luovutettu vapaaseen liikkeeseen,

– tuotettu yhteisön tullialueella joko ainoastaan toisessa luetelmakohdassa tarkoitetuista tavaroista tai ensimmäisessä ja toisessa luetelmakohdassa tarkoitetuista tavaroista;

8) 'muilla kuin yhteisötavaroilla' muita kuin 7 alakohdassa tarkoitettuja tavaroita.

Yhteisötavarat menettävät tämän tullioikeudellisen aseman, kun ne tosiasiallisesti viedään yhteisön tullialueelta, sanotun kuitenkin rajoittamatta 163 ja 164 artiklan soveltamista;

– –

10) 'tuontitulleilla'

– tuontitavaroista kannettavia tulleja ja vaikutukseltaan vastaavia maksuja,

– yhteisessä maatalouspolitiikassa käyttöön otettuja tai tiettyihin maataloustuotteiden jalostuksessa saatuihin tavaroihin sovellettavissa erityisjärjestelyissä käyttöön otettuja tuonnista kannettavia maksuja;

– –

15) 'tavaratulliselvitysmuodolla' tavarat

a) asettamista tullimenettelyyn,

b) siirtämistä vapaa-alueelle tai vapaavarastoon,

– –

16) 'tullimenettelyllä'

– –

b) passitusta,

– –”

14. Yhteisön tullikoodeksin 37 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

15. Yhteisön tullikoodeksin 92 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Ulkoinen passitusmenettely päättyy ja menettelynhaltijan velvoitteet on täytetty silloin, kun

menettelyyn asetetut tavarat ja niitä koskevat asiakirjat esitetään määrätullitoimipaikassa kyseistä menettelyä koskevien säännösten mukaisesti.

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

16. Yhteisön tullikoodeksin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

b) noudatettava yhteisön passitusmenettelyä koskevia säännöksiä.

2. Tavaroiden kuljettajan tai vastaanottajan, joka vastaanottaa tavarat tietäen, että ne on asetettu yhteisön passitusmenettelyyn, on myös esitettävä tavarat muuttumattomina tullille määrätullitoimipaikassa, määräajassa sekä ottaen huomioon tulliviranomaisten toteuttamat tunnistamistoimenpiteet, sanotun kuitenkin rajoittamatta passituksesta vastaavan 1 kohdassa tarkoitettuja velvollisuuksia.”

17. Yhteisön tullikoodeksin 166 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vapaa-alueet ja vapaavarastot ovat yhteisön tullialueen tai siellä sijaitsevien tilojen muusta yhteisön tullialueesta erotettuja osia, joissa:

a) muiden kuin yhteisötavaroiden katsotaan tuontitulleja ja tuontia koskevia kauppapoliittisia toimenpiteitä sovellettaessa olevan yhteisön tullialueen ulkopuolella, jos niitä ei luovuteta vapaaseen liikkeeseen, aseteta muuhun tullimenettelyyn taikka käytetä tai kuluteta muutoin kuin tullilainsäädännössä säädetyin edellytyksin;

b) yhteisötavaroihin voidaan niiden vapaa-alueelle tai vapaavarastoon siirtämisen perusteella kohdistaa pääsääntöisesti tavaroiden vientiä koskevia toimenpiteitä, jos tästä säädetään yhteisön erityislainsäädännössä.”

18. Tullikoodeksin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat osoittaa yhteisön tullialueen osia vapaa-alueiksi tai myöntää luvan vapaavarastojen perustamiseen.

2. Jäsenvaltioiden on määritettävä kunkin vapaa-alueen maantieteelliset rajat. Jäsenvaltioiden on hyväksyttävä vapaavarastoiksi osoitettavat tilat.

3. Vapaa-alueet on aidattava. Jäsenvaltioiden on määrättävä jokaisen vapaa-alueen tai vapaavaraston sisään- ja uloskäyntikohdat.

— —”

19. Yhteisön tullikoodeksin 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Vapaa-alueelle tai vapaavarastoon siirrettäviä tavaroita ei tarvitse esittää tulliviranomaisille, eikä niistä tarvitse tehdä tullii-ilmoitusta, sanotun kuitenkin rajoittamatta 168 artiklan 4 kohdan soveltamista.

2. Tavarat on esitettävä tulliviranomaisille ja niille on suoritettava asianomaiset tullimuodollisuudet, jos:

a) ne on asetettu tullimenettelyyn, joka päättyy siirrettäessä tavarat vapaa-alueelle tai vapaavarastoon; tavaroiden esittämistä ei kuitenkaan vaadita, jos kyseisessä tullimenettelyssä myönnetään vapautus tästä velvollisuudesta;

— —”

20. Yhteisön tullikoodeksin 202 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

- a) tuontitullien alainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle; taikka
- b) tällainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti vapaa-alueelta tai vapaavarastosta muualle tälle alueelle.

Tässä artiklassa tarkoitetaan säännösten vastaisella tuonnilla 38–41 artiklan ja 177 artiklan toisen luetelmakohdan vastaista tuontia.

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona säännösten vastainen tuonti tapahtuu.

— —”

21. Yhteisön tullikoodeksin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

– tuontitullien alainen tavara siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta.

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona tavara siirretään pois tullivalvonnasta.

3. Velallisina ovat:

– henkilö, joka on siirtänyt tavaran pois tullivalvonnasta,

– henkilöt, jotka ovat osallistuneet siirtoon ja jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää, että tavara on siirretty pois tullivalvonnasta,

– tavaraa hankkineet tai hallussaan pitäneet henkilöt, jotka tavaran hankkiessaan tai vastaanottaessaan ovat tienneet taikka joiden olisi tällöin kohtuudella pitänyt tietää tavaran olleen siirretty pois tullivalvonnasta, sekä

– tarvittaessa henkilö, jonka on täytettävä velvollisuudet, jotka johtuvat tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu.”

22. Yhteisön tullikoodeksin 204 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

a) ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, taikka

b) ei noudateta jotakin edellytystä, joka koskee tavaran asettamista mainittuun menettelyyn

taikka alennetun tuontitullin tai tullittomuuden soveltamista tavaraan sen tietyn käyttötarkoituksen perusteella,

muissa kuin 203 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan.

2. Tullivelka syntyy joko sinä ajankohtana, jona velvollisuutta, jonka täyttämättä jättämisestä tullivelka syntyy, ei enää täytetä, tai sinä ajankohtana, jona tavara on asetettu kyseiseen tullimenettelyyn, jos myöhemmin todetaan, ettei jokin edellytys, joka on koskenut tavaroiden asettamista tähän menettelyyn taikka alennetun tuontitullin tai tullittomuuden soveltamista tavaran tietyn käyttötarkoituksen perusteella, tosiasiallisesti ole täyttynyt.

3. Velallisena on henkilö, joka tapauksen mukaan on velvollinen joko täyttämään velvollisuudet, jotka johtuvat tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista taikka sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, tai täyttämään tavaran tähän menettelyyn asettamista koskevat edellytykset.”

B *Kansallinen oikeus*

1. Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz)(4)

23. UStG:n 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Liikevaihtoveron alaisia ovat seuraavat liiketoimet:

— —

4. tavaroiden tuonti maan alueelle — — (tuonnista kannettava liikevaihtovero);

— —

(2) Maan alueella tarkoitetaan tässä laissa Saksan liittotasavallan aluetta, lukuun ottamatta — — tullihallintolain (Zollverwaltungsgesetz) 1 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädettyjä valvontatyyppin I mukaisia vapaa-alueita (vapaasatamia) — —. Ulkomaalla tarkoitetaan tässä laissa aluetta, joka ei ole edellä määriteltyä maan aluetta. — —

(3) Seuraavia liiketoimia, jotka toteutetaan — — vapaasatamissa, kohdellaan samalla tavalla kuin maan alueella toteutettuja liiketoimia:

1. sellaisten tavaroiden luovutukset ja yhteisöhankinnat, jotka on tarkoitettu käytettäväksi tai kulutettaviksi mainituilla alueilla — —,

— —

4. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka luovutushetkellä — —

— —

b) ovat vapaassa liikkeessä tuonnin liikevaihtoveroa koskevien säännösten mukaisesti; — —

— —”

24. UStG:n 13 §:n 2 momentin mukaan ”tuonnin liikevaihtoveroon sovelletaan 21 §:n 2 momenttia.”

25. UStG:n 21 §:ssä säädetään seuraavaa:

”_ _

(2) Tuonnin liikevaihtoveroon sovelletaan vastaavasti tulleja koskevia säännöksiä;

_ _

(2a) Ulkomailla sijaitsevat tulliselvityspaikat, joissa toimivaltainen Saksan tulliviranomainen suorittaa 2 momentin mukaisia virkatehtäviä, kuuluvat tältä osin maan alueeseen. – –”

II Tosiseikat

26. Eräät tekstiilit, jotka oli tuotu 10.6.2009 Frankfurt am Mainin lentoasemalla unionin tullialueelle ja esitetty tulliviranomaisille, ilmoitettiin ja asetettiin 11.6.2009 yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn. Passitusmenettely piti päättää 17.6.2009 mennessä.

27. Tavaroiden vastaanottaja oli Hampurin vapaasatamaan (vapaa-alue) sijoittautunut yritys. Asianmukaisesti sinetöityjen tavaroiden kuljetus annettiin Wallenborn Transports ?yrityksen (jäljempänä Wallenborn) tehtäväksi.

28. Tavarat eivät kuitenkaan saapuneet määrätullitoimipaikkaan. Tutkintamenettelyssä ilmeni, että sinetin murtamisen jälkeen tavarat oli purettu 11.6.2009 tavaroiden vastaanottajan tiloissa Hampurin vapaa-alueella, josta ne lähtivät 16.6.2009 Suomeen, mistä ne vietiin edelleen Venäjälle.

29. Hauptzollamt Gießen (Gießenin tullitoimipaikka) antoi 2.9.2010 tulleja ja tuonnin arvonlisäveroa koskevan päätöksen sekä passitusmenettelystä vastaavalle valtuutettuna lähettäjänä että Wallenbornille tavaroiden kuljettajana.

30. Ainoastaan Wallenbornia vaadittiin kuitenkin maksamaan kyseiset maksut, koska tullihallinto katsoi, että passitusmenettelystä vastaava oli näyttänyt toteen lähetyksen ja passitusasiakirjan asianmukaisen luovutuksen, kun taas Wallenborn oli laiminlyönyt passitusmenettelyn päättämisen. Tavaroiden vastaanottaja ilmoitti tullihallinnolle olettaneensa lähetystä vastaanottaessaan, että tavarat oli laskettu vapaaseen liikkeeseen; se lisäsi, ettei sille ollut luovutettu passituksen saateasiakirjaa.

31. Wallenborn riitautti liikevaihtoveroa koskevan päätöksen hallintoteitse menestyksettä ja nosti sen jälkeen Hessisches Finanzgerichtissä kanteen. Se väitti, että tullivelka oli syntynyt, kun kuorma-auton sinetti poistettiin ja lasti purettiin vapaasatamassa, mutta että vapaa-alueena vapaasatama ei kuulu Saksan alueeseen ja että tästä syystä arvonlisäverollinen liiketoimi ei toteutunut.

III Ennakkoratkaisukysymykset

32. Tässä tilanteessa Hessisches Finanzgericht on 6.11.2015 saattanut unionin tuomioistuimen ratkaistavaksi seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Ensimmäinen kysymys

Onko jäsenvaltion arvonlisävero-oikeuden säännös, jonka mukaan valvontatyypin I mukaiset vapaa-alueet (vapaasatamat) eivät kuulu mainitun jäsenvaltion alueeseen, 156 artiklassa tarkoitettu tilanne, sellaisena kuin siihen viitataan arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa?

Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

Toinen kysymys

Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava tulleja, toteutuuko verotettava tapahtuma ja syntyykö verosaatava arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan silloin, kun nämä tullit aiheuttava tapahtuma toteutuu ja tullivelka syntyy, myös siinä tapauksessa, että tullit aiheuttava tapahtuma toteutuu ja tullivelka syntyy valvontatyypin I mukaisella vapaa-alueella ja jäsenvaltion, jonka alueeseen vapaa-alue kuuluu, arvonlisäverolainsäädännön mukaan valvontatyypin I mukaiset vapaa-alueet (vapaasatamat) eivät kuulu mainitun jäsenvaltion alueeseen?

Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:

Kolmas kysymys

Kun kyseessä on ulkoiseen passitusmenettelyyn, jota ei ole päätetty, asetettu valvontatyypin I mukaiselle vapaa-alueelle kuljetettu tavara, joka siirretään vapaa-alueella pois tullivalvonnasta, jolloin sen osalta syntyy tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tullivelka, toteutuuko verotettava tapahtuma ja syntyykö verosaatava samana ajankohtana tullivelan syntymistä koskevan toisen säännöksen eli tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan, koska ennen toimea, jolla tavara siirrettiin pois tullivalvonnasta, tavaraa ei ole esitetty jollekin vapaa-alueen osalta toimivaltaisista, jäsenvaltion alueella sijaitsevista tullitoimipaikoista eikä passitusmenettelyä ole päätetty siellä?"

IV Menettely unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten lausumat

33. Menettelyyn ovat osallistuneet ja kirjallisia huomautuksia esittäneet Wallenborn, Kreikan hallitus ja Euroopan komissio, jotka eivät ole pyytäneet istunnon pitämistä.

34. Wallenborn väittää, että kahteen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi, ja ehdottaa toissijaisesti, että kolmanteen kysymykseen vastataan kieltävästi.

35. Wallenbornin mukaan yhteisön tullikoodeksin 204 artiklaa sovelletaan vain, jos erityistilanteessa yhteisön tullikoodeksin 203 artiklassa säädetty edellytykset eivät täyty. Koska pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tullisinetin murtaminen, tavaroiden purkaminen ja se, ettei tavaroita esitetty tullitoimipaikalle, muodostavat erityistilanteen, yhteisön tullikoodeksin 204 artiklaa ei sovelleta.

36. Kreikan hallitus ehdottaa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi. Sen mielestä yhteisön tullikoodeksin 166 artiklan mukaan vapaa-alueilla olevien muiden kuin yhteisötavaroiden katsotaan tuontitullien ja kauppapoliittisten toimenpiteiden kannalta olevan unionin tullialueen ulkopuolella. Tästä seuraa, ettei näitä alueita voida pitää "kolmantena alueena" ja että niihin sovelletaan kaikkea (kansallista ja unionin) tullilainsäädäntöä, kuten muuhunkin asianomaisen jäsenvaltion tullialueeseen. Se korostaa, että arvonlisäverodirektiivin 5 ja 6 artiklan mukaan vapaa-alueet eivät ole kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jääviä alueita.

37. Kreikan hallitus väittää toissijaisesti toisen ja kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen

osalta, että arvonlisäverodirektiivin 61 ja 71 artiklassa viitataan tullivelan syntymistä koskeviin yhteisön tullikoodeksin säännöksiin. Se päättelee tästä, että käsiteltävässä asiassa tullivelka – ja näin ollen myös arvonlisäverovelka – on syntynyt tavaroihin sovellettavaan passitusmenettelyyn liittyvien velvoitteiden täyttämättä jättämisen hetkellä.

38. Kreikan hallituksen mielestä tullivelan syntymistä on tarkasteltava yhteisön tullikoodeksin 204 artiklan valossa, mikä sen mukaan tarkoittaa – kun otetaan huomioon, ettei sääntöjenvastaisuudella ole käytännön merkitystä – ettei ole syntynyt tullivelkaa eikä myöskään arvonlisäverovelkaa edellyttäen, että soveltamisasetuksen 859 artiklassa säädetty edellytykset täyttyvät.

39. Komissio väittää ensinnäkin, että tuonnin arvonlisäveron tunnusmerkkejä on tarkasteltava erillään tullivelan olemassaolosta, kun otetaan huomioon erot näiden verojen tarkoituksessa ja rakenteessa. Käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa on kyseessä yhteisön tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitettu tullivelka, koska tavarat siirrettiin pois tullivalvonnasta sinetin murtamisen seurauksena.

40. Ensimmäisestä kysymyksestä komissio väittää, ettei arvonlisäverodirektiivin 61 artiklassa ja 71 artiklan 1 kohdassa viitata saman direktiivin 156 artiklan soveltamisedellytyksiin vaan ainoastaan siinä mainittuihin tullitilanteisiin ja ?menettelyihin. Koska arvonlisäverodirektiivin 156 artiklan 1 kohdan b alakohdassa mainitaan nimenomaisesti vapaa-alueet ja vapaavarastot, ”156 artiklassa tarkoitettuihin tilanteisiin” kuuluvat näihin alueisiin ja varastoihin liittyvät, arvonlisäverodirektiivin 61 ja 71 artiklassa tarkoitetut tilanteet.

41. Toisesta kysymyksestä komissio toteaa, että arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan tuonnin arvonlisäveron verotettava tapahtuma ja verosaatava syntyvät ainoastaan silloin, kun tavaroihin lakataan soveltamasta tullimenettelyä tai jotakin arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa säädetystä tilanteista. Käsiteltävässä asiassa tavaroiden siirtäminen pois tullivalvonnasta sinetin murtamisen seurauksena on komission mukaan aiheuttanut yhteisön tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitetun tullivelan syntymisen ja sen, että tavaroihin lakattiin soveltamasta passitusmenettelyä, jolloin arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetty maahantuonnin edellytykset täyttyivät. Koska siirtäminen pois tullivalvonnasta kuitenkin tapahtui Saksan veroalueen ulkopuolella, saman direktiivin 61 artiklassa tarkoitettu maahantuonti ei ole toteutunut.

42. Kolmannesta kysymyksestä komissio toteaa, että yhteisön tullikoodeksin 204 artiklaa sovelletaan ainoastaan siinä tapauksessa, ettei sen 203 artiklaa voida soveltaa, toisin sanoen jos tavaroita ei ole siirretty pois tullivalvonnasta. Se korostaa yhden ainoan tullivelan syntymisen periaatetta, jolloin tiettyihin tavaroihin liittyvät toimet tai laiminlyönnit, jotka ovat tapahtuneet näitä tavaroita koskevan tullivelan syntymisen jälkeen, eivät lähtökohtaisesti aiheuta toisen samanlaisen velan syntymistä.

43. Komissio korostaa muilta osin, että tuonnin arvonlisäveroa ja tulleja on tarkasteltava erikseen siten, etteivät yhteisön tullikoodeksin 203 ja 204 artikla automaattisesti merkitse arvonlisäverovelan syntymistä.

V Asian tarkastelu

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

44. Mielestäni ensimmäisen kysymyksen tarkastelu on asianmukaista aloittaa toistamalla ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen sanat: ”Onko jäsenvaltion arvonlisävero-oikeuden säännös, jonka mukaan valvontatyyppin I mukaiset vapaa-alueet (vapaasatamat) eivät kuulu

mainitun jäsenvaltion alueeseen, 156 artiklassa tarkoitettu tilanne, sellaisena kuin siihen viitataan arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa?”

45. Hessisches Finanzgericht ei kysy suoraan, tarkoittaako tavaroiden sijaitseminen vapaa-alueella sitä, että ne ovat jossakin arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa tarkoitetuista ”menettelyistä tai tilanteista”, joihin viitataan saman direktiivin 61 ja 71 artiklassa. Sen epätietoisuus ei koske yhteisön tullikoodeksin 166 artiklassa määriteltyjä vapaa-alueita vaan niitä alueita, joita Saksan oikeuden mukaan pidetään arvonlisäverotuksen kannalta ”ulkomaisina alueina” (UStG:n 1 §:n 2 momentti). Kyse ei siis ole vapaa-alueista tullialueena vaan alueina, joilla tavaroiden tuonnista ei kanneta tuonnin arvonlisäveroa.

46. Käsiteltävän asian tilanteessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemä erottelu on mielestäni keinotekoinen. Arvonlisäverodirektiivin 61 artiklassa säädetään, että tavarahan maahantuonnin katsotaan tapahtuneen silloin, kun jotakin saman direktiivin 156 artiklassa säädetyistä menettelyistä tai tilanteista lakataan – käsiteltävän asian kannalta merkityksellisin osin – soveltamasta siihen. Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdassa puolestaan myös säädetään, että arvonlisäverotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavaraan lakataan soveltamasta näitä menettelyjä tai tilanteita.

47. Arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa säädettyihin tilanteisiin tai menettelyihin kuuluvat ”1. – – b) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi vapaa-alueelle tai vapaavarastoon”. Tämä tarkoittaa, että arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan mukaan tämäntyyppiset tavarat katsotaan maahantuoduiksi vasta sitten, kun ne siirretään pois vapaa-alueelta, jolloin tuonnin arvonlisäveron verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy (arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohta).

48. Näin ollen sekä unionin oikeuden että Saksan lainsäädännön mukaan vapaa-alueet ovat samanaikaisesti sekä ”unionin ulkopuolella” että ”ulkomailla” sillä seurauksella, että ”sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi [niihin]”, eivät ole maahantuotuja tavaroita eivätkä näin ollen aiheuta arvonlisäverotettavaa tapahtumaa.(5)

49. Toki arvonlisäverodirektiivin 156 artikla koskee ”sellaisten tavaroiden luovutuksia, jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi vapaa-alueelle tai vapaavarastoon”, toimina, jotka jäsenvaltiot voivat vapauttaa arvonlisäverosta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pääättelee tästä, että säännöksessä edellytetään joka tapauksessa maahantuonnin olemassaoloa, sillä verollinen liiketoimi voidaan vapauttaa verosta vain, jos se on lähtökohtaisesti veronalainen. Tästä seuraa tietty ristiriita UStG:n 1 §:n 2 momentin kanssa, jossa suljetaan suoralta kädeltä pois maahantuonnin mahdollisuus määrittelemällä vapaa-alue ”ulkomaaksi”. Tästä syystä Hessisches Finanzgericht pohtii, voidaanko Saksan vapaa-alueet rinnastaa arvonlisäverodirektiivin 61 ja 71 artiklassa tarkoitettuihin vapaa-alueisiin.

50. Mielestäni voidaan. Kun arvonlisäverodirektiivin 61 ja 71 artiklassa viitataan sen 156 artiklaan, sillä ei tarkoiteta verosta vapauttamista koskevaa sääntöä vaan säännöstä, jossa luetellaan erilaisia ”menettelyjä tai tilanteita”. Vaikka kyse on menettelyistä tai tilanteista, jotka ovat direktiivin 156 artiklan osalta merkityksellisiä mahdollisen verosta vapauttamisen kannalta, ne mainitaan 61 ja 71 artiklassa hyvin erilaisessa tarkoituksessa (joka vastaa niiden lainsäädännöllistä tavoitetta), toisin sanoen sen määrittämiseksi, missä ja milloin maahantuonnin katsotaan tapahtuneen ja arvonlisäverotettava tapahtuma toteutuu.

51. Arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa direktiivin 61 ja 71 artiklan soveltamisen kannalta merkityksellinen on siis vain sen maininta ”sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi vapaa-alueelle tai vapaavarastoon”. Tällaiset luovutukset, joilla on yksi määräpaikka,

merkitsevät näiden kahden säännöksen kannalta tosiseikkaa, jonka lakkaamisen seurauksena on tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntyminen.

52. Näin ollen katson, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi. UStG:ssä mainitut vapaa-alueet voivat olla vain arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa tarkoitettuja vapaa-alueita, joihin viitataan saman direktiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa. Arvonlisäverotuksessa vapaa-alueet ovat Saksan ja unionin oikeuden kannalta ”ulkomaisia alueita”, kun tätä ilmausta tulkitaan siten, että tietyissä tilanteissa niille varastoituja tavaroita pidetään unionin alueelle maahantuotuina tavaroina vasta sitten, kun ne siirretään pois vapaa-alueilta ja tuodaan jonkun jäsenvaltion alueelle.

53. Yhteenvedon katson, että kun kysymys muotoillaan uudelleen, arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan ensimmäisen kohdan ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viittaus 156 artiklassa ”tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen” käsittää vapaa-alueet mahdollisina alueina, joilla tavaroiden maahantuonti unionin alueelle tapahtuu.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

54. Koska ensimmäiseen kysymykseen vastattiin myöntävästi, tarkastelen toista kysymystä, jolla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa lyhyesti sanoen selvittää, syntyykö vapaa-alueella tullisaatavan lisäksi myös tuonnin arvonlisäverosaatava sellaisten tavaroiden osalta, joita ei ole siirretty pois vapaa-alueelta.

55. Koska tavarat on tässä tapauksessa siirretty pois tullivalvonnasta, Hessisches Finanzgerichtin mielestä on syntynyt yhteisön tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tullivelka. Sen mielestä kyse ei kuitenkaan voinut olla tavaroiden maahantuonnista, koska niiden siirtäminen pois tullivalvonnasta tapahtui vapaa-alueella, ja siksi myöskään tuonnin arvonlisäveroa ei voida periä.

56. Kuten edellä totesin, vapaa-alueet voivat olla sekä arvonlisäverotuksen että tullien kannalta unionin ”ulkopuolella” edellyttäen, että yhteisön tullikoodeksin 166 artiklassa säädetyt edellytykset täyttyvät (siltä osin kuin sillä on merkitystä tässä yhteydessä, jos tavaroita ei ole asetettu tullimenettelyyn).

57. Hampurin vapaa-alueelle saapuneet tavarat olivat ulkoisessa passitusmenettelyssä, joten vaikka ne olivat vapaa-alueella, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ”sen oletaman, että vapaa-alueella olevien muiden kuin yhteisötavaroiden katsotaan tuontitulleja sovellettaessa olevan yhteisön tullialueen ulkopuolella – –, edellytykset eivät täyttyneet”.(6)

58. Koska pääasiassa kyseessä olevat tavarat oli näin ollen tuotu unionin tullialueelle, ne saattoivat aiheuttaa tullivelan syntymisen. Tarkalleen ottaen tämä johtui yhteisön tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa säädetyin mukaisesti siitä, että tavarat oli siirretty pois tullivalvonnasta, mikä käy ilmi niiden sinetin säännönvastaisesta murtamisesta ja siitä seuranneesta passitusmenettelyn päättymisestä.(7)

59. Asianosaisten kesken on riidatonta, että käsiteltävän asian tapauksessa syntyi yhteisön tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tullivelka; riidanalaista on ainoastaan se, voidaanko lisäksi määrätä maksettavaksi tuonnin arvonlisävero. Näin ollen kiistan aiheena ei ole mitenkään vaatimus ensiksi mainitun verovelan (tullivelka) syntymisestä.(8)

60. Passitusmenettelyn päättäminen siihen asetettujen tavaroiden osalta olisi tarkoittanut arvonlisäverodirektiivin 61 ja 71 artiklan perusteella, että niitä on pidettävä maahantuotuina siellä, missä niihin lakattiin soveltamasta tätä menettelyä, sekä vastaavan arvonlisäverotettavan

tapahtuman syntymistä. On kuitenkin pohdittava, mitä tapahtuu, kun sen jäsenvaltion alue, jossa tavaroihin lakattiin soveltamasta passitusmenettelyä, on vapaa-alue, johon arvonlisäverodirektiivin 61 ja 71 artiklassa viitataan paikkana, josta siellä olevat tavarat on siirrettävä pois, jotta niitä voitaisiin pitää maahantuotuina tavaroina.

61. Onko tässä tilanteessa kyseinen syntynyt tullivelka, jota – kuten edellä jo totesin – kukaan ei riitautu, aiheuttanut toisen verotuksellisen seurauksen, nimittäin arvonlisäverotettavan tapahtuman? Lähtökohtaisesti näin voisi olla seuraavissa tapauksissa: a) jos se, että tavaroihin lakataan soveltamasta passitusmenettelyä, olisi jo sinänsä riittävä syy pitää tavaroita maahantuotuina tavaroina tai b) jos yhteisön tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitetun tullivelan syntymisen aiheuttanut tapahtuma johtaisi automaattisesti arvonlisäverotettavan tapahtuman syntymiseen, vaikka tavaroita ei voitaisi pitää maahantuotuina tavaroina (koska ne ovat edelleen vapaa-alueella olevia tavaroita).

62. Ensimmäinen vaihtoehto on mielestäni hylättävä, sillä arvonlisäverodirektiivin 61 ja 71 artiklassa viitataan vaihtoehtoisesti ja toisiaan pois sulkematta eri menettelyihin ja tilanteisiin, joiden soveltamisen lakkaaminen vastaa niissä tarkasteltujen tavaroiden maahantuontia. Nämä menettelyt tai tilanteet voivat lisäksi olla peräkkäisiä: yhteisön tullikoodeksin 170 artiklan 2 kohdan a alakohdassa mainitaan esimerkiksi sellaisten tavaroiden, jotka on asetettu tullimenettelyyn, ”joka päättyy siirrettäessä tavarat vapaa-alueelle tai vapaavarastoon”, siirtäminen vapaa-alueelle.

63. Voidaan kuitenkin väittää, että menettelyjen ja tilanteiden peräkkäisyys on hyväksyttävissä vain, jos siirtäminen menettelystä toiseen toteutetaan päättämällä ensimmäinen menettely asianmukaisesti. Käsiteltävässä asiassa ulkoisen passitusmenettelyn sääntöjenvastainen päättäminen estää sen, että tavarat saisivat arvonlisäverotuksen kannalta vapaa-alueelle siirretyn tavarahan aseman, ja niitä olisi näin ollen pidettävä maahantuotuina tavaroina. Tämän lähestymistavan hyväksyminen merkitsisi kuitenkin arvonlisäveron ominaislaadun vääristymistä, kun se muuttuisi kulutusverosta keinoksi määrätä seuraamuksia sääntöjenvastaisesta menettelystä.(9)

64. Samalla perusteella (joka koskee arvonlisäveron luonnetta ja tarkoitusta) voidaan mielestäni sulkea pois myös toinen edellä mainituista vaihtoehtoista eli se, jossa rinnastetaan automaattisesti arvonlisäverotettava tapahtuma tullien verotettavaan tapahtumaan arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan sanamuodon mukaisen tulkinnan perusteella.(10)

65. Kuten minulla on ollut tilaisuus todeta ratkaisuehdotuksessani Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig,(11) unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”maahantuonnista maksettavan arvonlisäveron ja tullien olennaiset piirteet vastaavat siltä osin toisiaan, että velvollisuus niiden maksamiseen syntyy, kun tavara tuodaan unioniin ja saatetaan sen jälkeen vaihdantaa jäsenvaltioissa”; tätä rinnakkaisuutta ”vahvistaa lisäksi se, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan kytkeä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen tullin perusteena olevaan tapahtumaan ja tullisaatavan syntymiseen”.(12)

66. Kyseisessä ratkaisuehdotuksessa(13) totesin kuitenkin, että ”’vastaava’ ei tarkoita ’täysin samanlaista’, ja siksi unionin tuomioistuin suosittaa, että tullivelan ja arvonlisäverovelan syntymistä tutkitaan erikseen. Toisin ei voisi olla, kun otetaan huomioon näiden velkojen erilainen luonne – erilaisuus on vielä suurempi, kun tullivelka ei tosiasiallisesti ole syntynyt yleiseen järjestelmään kuuluvien tavaroiden tullialueelle tuonnin vaan tiettyjen vaatimusten tai velvoitteiden täyttämättä jättämisen seurauksena”.

67. Ratkaisevaa tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman kannalta on se, että tavarat,

joihin vero kohdistuu, voidaan saattaa taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja ne voivat näin ollen myöhemmin olla kulutuksen kohteena. Unionin tuomioistuin on vahvistanut tämän 2.6.2016 antamassaan tuomiossa Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig: ”tullivelkaan voitaisiin nimittäin lisätä vielä arvonlisäverovelka, jos tullivelan aiheuttaneen sääntöjenvastaisen toiminnan perusteella olisi mahdollista olettaa, että tavarat ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja ne ovat näin ollen voineet olla kulutuksen kohteena, mikä on arvonlisäveron osalta verotettava tapahtuma”.(14)

68. Tosin kuten edellä mainitussa ratkaisuehdotuksessani Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig(15) totesin, yksi niistä tilanteista, joissa tätä olettamaa voidaan kohtuudella soveltaa, ”on tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdassa (tuontitullien alainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti tullialueelle) *tai* 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa (tavara siirretään pois tullivalvonnasta)”,(16) toisin sanoen jälkimmäisessä tapauksessa siltä osin kuin sillä on merkitystä käsiteltävässä asiassa.

69. Tämä ei kuitenkaan ole kumoamaton vaan kumottavissa oleva olettaja, joka voidaan tästä syystä kyseenalaistaa niiden tosiseikkojen perusteella, joita pidetään oikeudellisesti toteen näytettyinä. Jos siis voidaan olettaa, että tavarat on saatettu taloudelliseen vaihdantaan silloin, kun ne eivät ole vapaa-alueella, tämä olettamus kyseenalaistuu, kun on osoitettu, että sen jälkeen kun tavarat ovat olleet siellä eikä niihin kohdistettu muita toimia, ne siirrettiin sieltä kuljetettavaksi toiseen jäsenvaltioon jälleenvientiä varten.

70. Näin vaikuttaa tapahtuneen käsiteltävässä asiassa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tavaroiden sinetti poistettiin niiden purkamishetkellä Hampurin vapaa-alueella 11.6.2009. Saman kuun 15. päivänä tavarat ahdattiin konttiin ja lastattiin alukseen, joka lähti Hampurin vapaasatamasta seuraavana päivänä.(17) Hessisches Finanzgericht katsoo, että koko tänä aikana niitä ”ei ole saatettu vaihdantaan siinä jäsenvaltiossa, jonka alueeseen vapaa-alue kuuluu. Tullivalvonnasta pois siirtämisen jälkeen tavarat nimittäin jäivät aluksi vapaa-alueelle, jossa niitä ei luovutettu vapaaseen liikkeeseen eikä käytetty tai kulutettu eli ei toteutettu toimia, joita olisi UStG:n 1 §:n 3 momentin mukaan tietyissä tilanteissa pitänyt kohdella maan alueella suoritettuina liiketoimina”.(18)

71. Vaikka tavaroiden sijoittamisella vapaa-alueelle ei oletettavasti olisi merkitystä siltä osin kuin se koskee arvonlisäverodirektiivin 61 ja 71 artiklaan sisältyvää viittausta sen 156 artiklaan, on selvää, että kun otetaan huomioon näihin tosiseikkoihin liittyvät erityisolosuhteet, tavaroita ei olisi voitu käyttää tai kuluttaa unionin alueella.

72. Teoriassa se, ettei arvonlisäverodirektiivin 156 artiklalla ole merkitystä, tarkoittaa, että saman direktiivin 61 ja 71 artiklaa sovellettaessa edellä mainittuja tavaroita pidetään ”maahantuotuina” tavaroina passitusmenettelyn päättämisen jälkeen. Tästä samasta näkökulmasta tarkasteltuna sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa.(19) Katson kuitenkin, että näin voi olla ainoastaan silloin, kun tavarat voidaan maahantuonnin seurauksena saattaa taloudelliseen vaihdantaan unionissa, mikä on tavallisesti pääsääntö. Kun sitä vastoin tuomioistuin voi yksiselitteisessä arviossaan kiistatta todeta, ettei tavaroita ole ollut mahdollista saattaa tällaiseen taloudelliseen vaihdantaan, kyseisen kaltainen ”maahantuonti” on oikeudellinen toimi, joka ei aiheuta arvonlisäveron maksuvelvollisuutta.

73. Mielestäni siis arvonlisäverodirektiivin 61 ja 71 artiklaa on tulkittava siten, että yhteisön tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tullivelan syntyminen sen johdosta, että vapaa-alueella olevat tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta, aiheuttaa tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen, jos voidaan kohtuudella olettaa, että edellä mainitut tavarat on voitu saattaa taloudelliseen vaihdantaan unionin alueella, mikä kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava.

C Kolmas ennakkoratkaisukysymys

74. Kuten komissio huomauttaa, (20) ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmannen kysymyksen lähtökohtana on oletamus, että yhteisön tullikoodeksin 203 ja 204 artiklaa on mahdollista soveltaa samanaikaisesti.

75. Hessisches Finanzgericht tiedustele, voiko yhteisön tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitetun tullivelan syntyminen sen johdosta, että tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta vapaa-alueella, aiheuttaa (myös) arvonlisäverovelan syntymisen, koska yhteisön tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti ei ole täytetty velvollisuutta päättää passitusmenettely jäsenvaltion alueella sijaitsevassa tullitoimipaikassa.

76. Mielestäni vastaus saadaan unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan ”käy ilmi, että tuo säännös [yhteisön tullikoodeksin 204 artikla] on sovellettavissa ainoastaan tilanteisiin, jotka eivät kuulu [yhteisön tullikoodeksin] 203 artiklan soveltamisalaan”. (21)

77. Jos siis pääasiassa tarkasteltu tilanne vastaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä yhteisön tullikoodeksin 203 artiklassa säädettyä tilannetta, yhteisön tullikoodeksin 204 artiklaa ei voida soveltaa samanaikaisesti, jotta toteutuisi sellainen arvonlisäverotettava tapahtuma, joka käsiteltävän asian olosuhteissa ei johdu ensin mainitusta säännöksestä.

78. Vastaukseksi voin ehdottaa ainoastaan, että kun on syntynyt yhteisön tullikoodeksin 203 artiklassa tarkoitettu tullivelka ja kun arvonlisäverovelan syntyminen on suljettu pois käsiteltävän asian olosuhteiden takia, yhteisön tullikoodeksin 204 artiklaa ei voida soveltaa vain tämän arvonlisäverotettavan tapahtuman oikeuttamiseksi.

VI Ratkaisuehdotus

79. Ehdotan edellä esitetyn perusteella, että unionin tuomioistuin vastaa esitettyihin kysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2007/75/EY, 61 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava seuraavasti:

a) viittaus tämän direktiivin 156 artiklassa ”tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen” käsittää vapaa-alueet mahdollisina unionin alueella olevina tavaroiden maahantuontialueina; ja

b) yhteisön tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tullivelan syntyminen sen johdosta, että vapaa-alueella olevat tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta, aiheuttaa tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen, jos voidaan kohtuudella olettaa, että edellä mainitut tavarat on voitu saattaa taloudelliseen vaihdantaan unionin alueella, mikä kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava.

2) Kun yhteisön tullikoodeksin 203 artiklan nojalla on syntynyt tullivelka ja arvonlisäverosaatavan syntyminen on suljettu pois käsiteltävän asian olosuhteiden takia, kyseisen

koodeksin 204 artiklaa ei voida soveltaa, jotta arvonlisäverotettava tapahtuma toteutuisi.

1 – Alkuperäinen kieli: espanja.

2 – 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006 (EUVL 2006, L 363, s. 1; jäljempänä yhteisön tullikoodeksi).

3 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2007/75/EY (EUVL 2007, L 346, s. 13; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

4 – 21.2.2005 annettu laki (BGBl 2005 I, s. 386), jäljempänä UStG.

5 – Korostan, että tarkalleen ottaen käsittelen vapaa-alueita arvonlisäverodirektiivin 61, 71 ja 156 artiklan yhteisen soveltamisen puitteissa. Yleisesti ottaen ja myös arvonlisäverotuksen kannalta ”tullivarasto on ’maan alueella’, kun se sijaitsee jäsenvaltion alueella” (tuomio 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, 59 kohta). Tarkasteltavassa menettelyssä vapaa-alueiden mahdollinen *ulkopuolisuus* on ominaispiirre, joka liittyy ainoastaan tiettyihin niissä tai niistä pois siirryttäessä toteutettuihin oikeustoimiin.

6 – Ennakkoratkaisupyyntöön alkuperäisen version s. 15.

7 – Kuten tuomion 11.7.2002, Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433) 53 kohdassa todetaan, ”yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn soveltaminen väistämättä lakkaa silloin, kun tapahtuu ensimmäinen sellainen säännönvastaisuus, jota voidaan pitää tullivalvonnasta pois siirtämisenä, ja siellä, missä se tapahtuu”.

8 – Tavarat, jotka olivat aluksi tilanteessa, jonka perusteella ne voitiin luokitella muiksi kuin maahantuoduiksi tavaroiksi (passitusmenettely), siirtyivät keskeytyksettä toiseen asemaan, joka arvonlisäverodirektiivin mukaan myös oikeuttaa saman luokittelun (sijoittaminen vapaa-alueelle). Sääntöjenvastainen siirtymä tilanteesta toiseen on ensimmäisenä vaikutuksenaan johtanut tullivelan synnyttävään tapahtumaan.

9 – Edes passitusmenettelyn sääntöjenvastaisesta päättämisestä aiheutuneella tullivelalla ei voida katsoa olevan tätä seuraamusten määräämiseen liittyvää sivumerkitystä. Kuten 6.9.2012 annetun tuomion Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559) 43 kohdassa todetaan, ”tullivelan syntyminen – ei ole luonteeltaan rangaistusseuraamus vaan sitä on pidettävä seurauksena siitä, etteivät edellytykset hyötymiselle suspensiojärjestelmän mukaisen sisäisen jalostusmenettelyn soveltamisesta täyty. Kyseinen järjestelmä merkitsee ehdollisen edun antamista, eikä sitä voida antaa, elleivät siihen liittyvät edellytykset täyty, minkä vuoksi suspendointia ei voida soveltaa ja tullien kantaminen on näin ollen perusteltua”.

10 – Tämän säännöksen mukaan ”jos maahantuoduista tavaroista on kannettava – tulleja – –, [arvonlisäverotettava] tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy”.

11 – C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:1, 90 kohta.

12 – Viittasin tuolloin tuomioon 11.7.2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, 41 kohta), jossa viitataan tuomioon 6.12.1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, 18 kohta) ja tuomioon 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, 90 ja 91 kohta).

13 – Ratkaisuehdotus Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C-226/14 ja C-228/14,

EU:C:2016:1, 91 kohta).

14 – C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:405, 65 kohta. Tuomion tässä kohdassa viitataan nimenomaisesti ratkaisuehdotuksen Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:1) 97 kohtaan, jossa totesin seuraavaa: ”Kun tullikoodeksin 202–205 artiklan perusteella syntynyt velka koskee jo jälleenvietyjä tavaroita, ei niiden unionin alueelta poistuminen vaikuta tullimaksuvelvollisuuteen. Tähän tullivelkaan voitaisiin lisätä vielä arvonlisäveroa koskeva vaatimus, jos tullivelan aiheuttaneen sääntöjenvastaisen yksittäistapauksen perusteella olisi mahdollista olettaa, että tavara on tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja se on näin ollen voinut olla arvonlisäverolliseksi toiminnaksi katsottavan kulutuksen kohteena.”

15 – C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:1, 97 kohta.

16 – C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:1, 98 kohta. Kursivointi tässä.

17 – Ennakkoratkaisupyyntöön alkuperäisen version s. 4.

18 – Ennakkoratkaisupyyntöön alkuperäisen version s. 17.

19 – Tämän säännöksen mukaan ”jos maahantuoduista tavaroista on kannettava – – tulleja – –, [arvonlisäverotettava] tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä tullit – – aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy”.

20 – Komission kirjallisten huomautusten 82 kohta.

21 – Ks. esim. tuomio 12.2.2004, Hamann International (C?337/01, EU:C:2004:90, 29 kohta).