

62018CC0026

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

27 päivänä helmikuuta 2019 (1)

Asia C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

vastaan

Hauptzollamt Frankfurt am Main

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

Ennakkoratkaisukysymys – Tullivelka – Asetus (ETY) N:o 2913/92 – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Soveltamisala – Tuonnin käsite – Tavarain tuleminen taloudelliseen vaihdantaan unionissa koskeva vaatimus – Olettama

1.

Unionin tuomioistuin vastasi tuomiossa Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (2) sekä tuomiossa Wallenborn Transports (3) Finanzgericht Hamburgin (Hampurin verotuomioistuin, Saksa) ja Hessisches Finanzgerichtin (Hessenin verotuomioistuin, Saksa) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin, jotka koskivat mahdollisuutta periä samanaikaisesti sekä tuonnin arvonlisävero että tullivelka, kun erinäiset tullilainsäädännössä asetetut edellytykset ovat jääneet täyttymättä verotettavassa tapahtumassa.

2.

Korostin ensin mainitussa asiassa esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, (4) ettei kyseinen mahdollisuus ole niin automaattinen kuin 15.5.2014 annetusta unionin tuomioistuimen tuomiosta X (5) voitaisiin päätellä. Totesin, ettei tullivelan syntyminen aiheuta vääjäämättä tuonnin arvonlisäveroa. Unionin tuomioistuin vahvisti ehdotukseni kahdessa edellä mainitussa tuomiossa.

3.

Hessisches Finanzgericht esittää nyt uuden ennakkoratkaisukysymyksen näiden verojen ja maksujen päällekkäisyydestä. Se näkee varsinaisesti kahdessa viimeksi mainitussa tuomiossa jonkinlaisen ristiriidan sen osalta, mitä tuomioistuin edellyttää sen selvittämiseksi, onko tavara tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa. Tämä seikka on ollut tosiasiasa avaintekijä, jonka avulla on voitu selvittää, voivatko tullivelka ja arvonlisäverovelka olla päällekkäisiä.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Yhteisön tullikoodeksi (6)

4.

Tullikoodexin 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.

— —”

5.

Tullikoodexin 203 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

—

tuontitullien alainen tavara siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta.

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

— —”

6.

Tullikoodexin 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 tavarain tietyn käyttötarkoituksen perusteella, tosiasiallisesti ole täytynyt.

— —”

2. Direktiivi 2006/112/EY (7)

7.

Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava ”tavaroiden maahantuonnista”.

8.

Sen 30 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

9.

Direktiivin 60 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Tavaroiden maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisöön.”

10.

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 tavarain maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä tai tilanteita lakataan soveltamasta tavarain.

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

11.

Sen 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 tavarahan lakataan soveltamasta tätä menettelyä tai tilannetta.

Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, 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 tulleista tai maksuista, jäsenvaltioiden on verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymishetken osalta sovellettava voimassa olevia tullisäännöksiä."

12.

Direktiivin 156 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta muiden liiketoimien muassa "sellaiset tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu tullattaviksi ja tarvittaessa sijoitettaviksi väliaikaiseen varastoon".

B Kansallinen oikeus. Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz) (8)

13.

Liikevaihtoverolain (jäljempänä UStG) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

"(1) Liikevaihtoveroa maksetaan seuraavista liiketoimista:

1. tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista, jotka yritys suorittaa liiketoimintansa puitteissa vastikkeellisesti Saksan alueella;

— —

4. tavaroiden tuonnista Saksaan — — (tuonnin liikevaihtovero);

— —"

14.

UStG:n 13 §:n mukaan sen 21 §:n 2 momenttia sovelletaan tuonnin liikevaihtoveroon.

15.

UStG:n 21 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tuonnin liikevaihtoveroa koskee vastaavasti, mitä tulleja koskeissa säännöksissä säädetään."

II Tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

16.

Ateenan lentoaseman tullitoimipaikka ilmoitti 23.10.2008 päivätyllä kirjeellä Hauptzollamt Frankfurt

am Mainille (Frankfurt am Mainin tullitoimipaikka, jäljempänä vastaaja), että tammikuussa 2008 Federal Express Corporation Deutsche Niederlassungin (jäljempänä FedEx) 18 lähetyksessä oli havaittu ilmateitse kuljetettuihin tavaroihin sovellettavaan yhteisön passitusmenettelyyn liittyviä sääntöjenvastaisuuksia. Tutkimusten perusteella tavarat olivat peräisin Israelista, Meksikosta ja Yhdysvalloista, ja niiden vastaanottajat olivat Kreikassa.

17.

Vastaaja osoitti FedExille 30.11. ja 1.12.2010 kaikkiaan viisi päätöstä, joissa se vaati erityisesti tuonnin arvonlisäveroa mainituista lähetyksistä.

18.

Vastaajan mukaan

—

14 lähetyksessä tavaroita ei ollut esitetty tullille tullikoodexin 40 artiklan mukaisesti, joten tavarat olivat saapuneet unionin tullialueelle säännösten vastaisesti, minkä vuoksi niistä syntyi tullivelka (tullikoodexin 202 artikla). Tuonnin arvonlisäveron osalta vastaaja vetosi UStG:n 21 §:n 2 momenttiin;

—

neljä muuta lähetystä oli siirretty luvattomasti pois varastointipaikasta, joten niistä syntyi tullivelka tullikoodexin 203 artiklan mukaisesti.

19.

FedEx maksoi saamiensa päätösten mukaisen tuonnin arvonlisäveron. Se vaati kuitenkin marraskuussa 2011 arvonlisäveron palauttamista ja väitti erityisesti, että tapahtunut päällekkäinen verotus oli vastoin unionin oikeutta.

20.

Vastaaja hylkäsi arvonlisäveron palauttamista koskevan vaatimuksen. Se ei hyväksynyt myöskään suurinta osaa FedExin oikaisuvaatimuksista, joten FedEx nosti kanteen Hessisches Finanzgerichtissa.

21.

Hessisches Finanzgerichtin mukaan riita koskee unioniin saapuneita tavaroita, jotka tulivat ensin Saksan alueelle ilmateitse ja jotka kuljetettiin sitten samalta lentoasemalta toisella lentokoneella Kreikkaan. On selvitettävä, onko Saksassa syntynyt tuonnin arvonlisäveron verotettava tapahtuma, kun kyseiset tavarat on tuotu unionin alueelle tullisäännösten vastaisesti tai, jos tällaista sääntöjenvastaisuutta ei ole tapahtunut, kun tavarat on kuljetettu myöhemmin Kreikkaan asettamatta niitä ulkoiseen passitusmenettelyyn.

22.

Tässä yhteydessä Hessisches Finanzgericht on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Ensimmäinen kysymys:

Edellyttääkö [direktiivin 2006/112] 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ja 30 artiklassa tarkoitettu

maahantuonti sitä, että unionin alueelle saapunut tavara tulee taloudelliseen vaihdantaan unionissa, vai riittääkö pelkkä vaara siitä, että saapunut tavara tulee taloudelliseen vaihdantaan unionissa?

Jos maahantuonti edellyttää tavaran tulemistä taloudelliseen vaihdantaan unionissa:

Toinen kysymys:

Onko unionin alueelle saapunut tavara tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa jo silloin, jos tavaraa ei ole tullisäännösten vastaisesti asetettu mihinkään direktiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen tai jos tavara asetetaan aluksi tällaiseen menettelyyn tai tilanteeseen mutta tullisäännösten vastaisten toimien vuoksi se ei myöhemmin ole enää tässä menettelyssä tai tilanteessa, vai edellyttääkö unionin taloudelliseen vaihdantaan tuleminen tullisäännösten vastaisten toimien osalta sitä, että voidaan olettaa, että kyseisten tullisäännösten vastaisten toimien vuoksi tavara tuli unionin taloudelliseen vaihdantaan unionissa sen jäsenvaltion veroalueella, jossa nämä toimet tehtiin, ja että tavara on voinut olla kulutuksen tai käytön kohteena?”

III Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten vaatimukset

23.

Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimeen 16.1.2018.

24.

Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet FedEx, Kreikan hallitus ja Euroopan komissio. Ne kaikki sekä vastaajan edustaja osallistuivat istuntoon, joka pidettiin 5.12.2018.

25.

FedEx väittää, että tavarat luovutettiin vapaaseen liikkeeseen ja kulutukseen niiden saavuttua Ateenaan, joten tavaroista oli kannettu tuonnin arvonlisävero Kreikassa. FedExin mukaan tuomiosta Wallenborn Transports voidaan päätellä, että arvonlisäverovelan syntyminen tullivelan lisäksi edellyttää enemmän kuin pelkkää vaaraa tavaroiden tulemisesta taloudelliseen vaihdantaan unionissa tullivelan perusteena olevan säännösten vastaisen menettelyn vuoksi, ja kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, ettei taloudelliseen vaihdantaan tulemistä ole tapahtunut.

26.

FedExin mukaan on niin, että kun tullivelka on syntynyt tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan tai 203 artiklan 1 kohdan nojalla, on vielä tutkittava, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettu maahantuonti tapahtunut. Tätä varten ei riitä, että tavara on tuotu unionin alueelle, vaan tavaran on oltava vapaassa liikkeessä tai sen on pitänyt poistua jostakin kyseisen direktiivin 61 artiklassa ja 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainituista menettelyistä.

27.

FedExin mukaan ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava siten, että maahantuonti edellyttää, että unionin alueelle saapunut tavara tulee taloudelliseen vaihdantaan unionissa, ja tullisäännösten rikkomisen ollessa kyseessä voidaan olettaa, että tavara on tullut kyseiseen taloudelliseen vaihdantaan sen jäsenvaltion veroalueen kautta, jossa sääntöjenvastaisuus on tapahtunut.

28.

Vastaaaja väittää, että tavaroiden tulo taloudelliseen vaihdantaan unionissa on tapahtunut Saksassa, sillä tullisäännöksiä on rikottu kyseisessä jäsenvaltiossa. Arvonlisävero on siis kannettava Saksassa, ei Kreikassa.

29.

Kreikan hallitus ehdottaa, että ensimmäiseen kysymykseen olisi vastattava siten, että maahantuonti merkitsee paitsi tavarän tulemistä taloudelliseen vaihdantaan unionissa, myös vaaraa siitä, että näin tapahtuu. Toiseen kysymykseen ei siis ole tarpeen vastata.

30.

Komissio tuo esille, että riidan kohteena olevien tavaroiden tuleminen taloudelliseen vaihdantaan unionissa on tapahtunut todennäköisesti Kreikassa, mikä merkitsee tuonnin arvonlisäveroa koskevan verovelan syntymistä. Ainoa ratkaistava kysymys on se, missä ja milloin kyseinen verovelka syntyi.

31.

Komissio lisää, että myös tullivelka on syntynyt Saksassa joko siksi, että tavarat saapuivat Saksaan säännösten vastaisesti, tai siksi, että tavarat siirrettiin pois tullivalvonnasta Saksassa. Kumpi tahansa näistä kahdesta olosuhteesta johtaa tuonnin arvonlisäveron syntymiseen, tosin ainostaan jos tavaroiden voidaan katsoa tulleen taloudelliseen vaihdantaan unionissa, sillä pelkkä taloudelliseen vaihdantaan unionissa tuleminen vaara ei riitä.

32.

Toisen kysymyksen osalta komissio tuo esille, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, onko perusteltua olettaa, että tullisäännösten rikkominen on johtanut tullivelan lisäksi tuonnin arvonlisäveroa koskevan velan syntymiseen siksi, että tavarat ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa.

33.

Komission mukaan on niin, että jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vahvistaa, että tavarat on siirretty Saksasta toiseen jäsenvaltioon, jossa ne on jaettu vastaanottajille, on tavaroiden katsottava tulleen taloudelliseen vaihdantaan unionissa. Jos tämä tapahtui tullisäännösten rikkomisen vuoksi Saksassa, on tuonnin arvonlisäveroa koskeva velka syntynyt kyseisessä jäsenvaltiossa. Komission mielestä tätä seikkaa ei muuta se, että arvonlisävero on maksettava ainostaan kerran ja että siitä vastaa loppukuluttaja, mikä on varmistettu tässä asiassa kyseessä olevissa tilanteissa.

34.

Komissio esittää siis, että toiseen kysymykseen vastataan, että taloudelliseen vaihdantaan

tuleminen unionissa on voinut tapahtua siinä paikassa, jossa, ja sinä hetkenä, jona tavaraa ei ole asetettu mihinkään tullimenettelyyn tai se on poistunut tullimenettelystä.

IV Oikeudellinen arviointi

A (Osittainen) tutkittavaksi ottaminen

35.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tukeutuu direktiivin 2006/112 tulkintaan, jonka mukaan arvonlisäveron alainen ”maahantuonti” tapahtuu, kun tavara tuodaan unionin alueelle eikä siihen sovelleta mitään kyseisen direktiivin 61 artiklan 1 kohdassa lueteltua menettelyä tai tilannetta tai siihen on sovellettu tällaista aluksi, mutta soveltaminen on sittemmin lakannut.

36.

Se lisää kuitenkin ottaen huomioon arvonlisäveron tarkoituksen ja ennen kaikkea unionin tuomioistuimen vastikään antamissa tuomioissa (9) esitetyt erinäiset näkökohdat, että on kyseenalaista, voidaanko pelkkä tavaran tuonti tällaisissa olosuhteissa katsoa ”maahantuonniksi”. Maahantuonti saattaisi edellyttää, että tavara on tullut tosiasiallisesti taloudelliseen vaihdantaan unionissa, eikä pelkkä taloudelliseen vaihdantaan unionissa tulemisen vaara riitä.

37.

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessä esitettyjen tietojen mukaan pääasiassa kiistellään siitä, onko tavaroista, jotka ovat saapuneet unionin alueelle ilmateitse Saksan kautta ja jotka on siirretty suoraan Frankfurt am Mainin lentoasemalta niin ikään ilmateitse Kreikkaan, kannettava tuonnin arvonlisävero, kun seuraavat kaksi edellytystä täyttyvät:

—

tullisäännöksiä on rikottu Saksassa tai

—

tavarat on siirretty Kreikkaan asettamatta niitä tullisäännösten mukaiseen ulkoiseen passitusmenettelyyn. (10)

38.

Tästä lähtökohdasta käsin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, a) määräytyykö arvonlisäveron verotettavan tapahtuman syntymisen aika ja paikka sillä perusteella, missä ja milloin tavara on tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa, ja b) riittääkö verotettavan tapahtuman syntymiseen pelkkä taloudelliseen vaihdantaan unionissa tulemisen vaara.

39.

Hessisches Finanzgericht toteaa kuitenkin ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessä selkeästi, etteivät tavarat tulleet missään vaiheessa Saksan veroalueelle, vaan ne jatkoivat matkaansa Ateenaan, jossa ne tulivat taloudelliseen vaihdantaan unionissa. (11)

40.

Jos tosiseikat tapahtuivat näin, ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä voitaisiin pitää hypoteettisena ja siten sitä ei voitaisi ottaa tutkittavaksi. (12) Jos ennakkoratkaisua pyytänyt

tuomioistuin nimittäin on selvittänyt, etteivät tavarat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa Saksan alueella vaan Kreikassa, jossa ne luovutettiin kulutukseen, ei ole järkevää kysyä, ”riittääkö pelkkä vaara siitä, että [unionin alueelle] saapunut tavara tulee taloudelliseen vaihdantaan unionissa”.

41.

Toistan, että ennakkoratkaisupyyynnössä kuvatussa tilanteessa ei ollut vaaraa siitä, että tavarat tulisivat taloudelliseen vaihdantaan unionissa Saksan kautta. Lisäksi siinä vahvistetaan ehdottomasti, että tämä taloudelliseen vaihdantaan tuleminen tapahtui Kreikassa, jossa tavarat luovutettiin kulutukseen. Jos asia on näin, ei mielestäni ole tarpeen tarkastella olettaa, kun tosiseikka katsotaan jo toteen näytetyksi, ja olisi turhaa tutkia oletettaman toteutumisen vaaraa.

42.

Käsiteltäväksi ei siis voida ottaa kysymystä, joka koskee teoriassa pelkästään sen vaaran olemassaoloa, ”että saapunut tavara tulee taloudelliseen vaihdantaan unionissa”, kun pääasian taustalla olevassa asiayhteydessä ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteen näytettyinä pitämien tosiseikkojen perusteella ongelmana ei ole tulemisen vaara vaan taloudelliseen vaihdantaan unionissa tuleminen on todettu.

43.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys on siis pelkästään hypoteettinen.

44.

Siltä varalta, että unionin tuomioistuin on kanssani eri mieltä, käsittelen joka tapauksessa ensimmäisen kysymyksen asiasisältöä, kun tarkastelen toisen kysymyksen yhteydessä, missä määrin ja millä edellytyksillä pelkkä tullisäännösten rikkomisen voi johtaa siihen oletamaan, että tavara on tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa.

B Asiakysymys

45.

Kuten totesin ratkaisuehdotuksessani Wallenborn Transports, (13) ”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”.

46.

Muistutin myös, että unionin tuomioistuin vahvisti tämän näkemyksen tuomiossa Eurogate Distribution katsoessaan, että tullisäännösten rikkomisesta syntyvään tullivelkaan voitaisiin ”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)

47.

Unionin tuomioistuimen lähtökohtana oli sama periaate, kun se ratkaisi tuomiossa Wallenborn

Transports (15) kyseessä olleen asian.

48.

Unionin tuomioistuin vahvisti molemmissa tapauksissa, ettei nimenomaan pelkän ”tullivelan aiheuttaneen sääntöjenvastaisen toiminnan perusteella” eli kyseisissä asioissa riidanalaisen tullisäännösten varsinaisen rikkomisen ja siihen liittyvän asiayhteyden perusteella voida katsoa, että riidanalaiset tavarat olisivat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa:

—

Tuomiossa Eurogate Distribution näin oli sillä perusteella, että vaikka velvollisuus merkitä tavaroiden poistuminen tullivarastointimenettelystä asianmukaisesti tavarakirjanpitoon oli laiminlyöty, katsottiin toteen näytetyksi, että tavaroihin sovellettiin tullivarastointimenettelyä niiden jälleenvientiin saakka, ”eikä sitä seikkaa, ettei olemassa ollut mitään vaaraa tavaroiden saattamisesta taloudelliseen vaihdantaan unionissa, ole riitautettu”. (16)

—

Tuomiossa Wallenborn Transports näin oli sillä perusteella, että vaikka tavarat oli siirretty pois tullivalvonnasta vapaa-alueella eivätkä ne enää sijainneet kyseisellä alueella, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi toteen näytetyksi, että ennen tavaroiden siirtämistä pois vapaa-alueelta kolmannessa valtiossa olevaan määränpäähän tavaroita ”ei [ollut] 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”. (17)

49.

Unionin tuomioistuin viittaa toki tuomiossa Eurogate Distribution siihen vaaraan, että riidanalaiset tavarat saattaisivat tulla taloudelliseen vaihdantaan unionissa. (18)

50.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vaikuttaa tulkitsevan tätä viittausta siten, että maahantuonnin osoittamisen kannalta on ratkaisevaa näyttää toteen tällaisen vaaran olemassaolo. Koska tuomiossa Wallenborn Transports todetaan, että ratkaisevaa on varmistaa, etteivät tavarat ole tulleet taloudelliseen vaihdantaan, (19) ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa jonkinlaisesta ristiriidasta, jonka johdosta on pohdittava, riittääkö pelkkä taloudelliseen vaihdantaan unionissa tulemisen vaara tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman syntymiseen.

51.

Mainittujen tuomioiden tarkempi tutkiminen osoittaa, ettei niiden välillä ole minkäänlaista ristiriitaa.

52.

Lähtökohtana on ollut aina, että tuonnin arvonlisäveron verotettava tapahtuma syntyy tavaroiden tullessa taloudelliseen vaihdantaan unionissa. Vastaus ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään ensimmäiseen kysymykseen on tältä osin selvä: ”— [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ja 30 artiklassa tarkoitettu maahantuonti [edellyttää] sitä, että unionin alueelle saapunut tavara tulee taloudelliseen vaihdantaan unionissa” eikä ”pelkkä vaara siitä, että saapunut tavara tulee taloudelliseen

vaihdantaan unionissa”, riitä maahantuonnin osoittamiseen.

53.

Taloudelliseen vaihdantaan unionissa tulemisen voidaan a) todeta tosiasiasa tapahtuneen (fyysinen tuleminen) tai b) pelkästään olettaa tapahtuneen. Viimeksi mainitun katsotaan olevan kyseessä direktiivissä 2006/112 tiettyjen edellytysten täytyessä (esimerkiksi tullisäännöksiä ei ole noudatettu).

54.

Todellisuudessa asiassa on kyse useasta peräkkäisestä oikeudellisesta olettamasta:

—

Ensimmäinen olettaja on, että kaikki tavarat, jotka saapuvat jonkin jäsenvaltion alueelle kolmannelta valtiosta, on tarkoitettu kulutukseen ja siten saatettavaksi taloudelliseen vaihdantaan unionissa. Tämä olettaja voidaan kumota, jos tavarat asetetaan tiettyihin tullisäännösten mukaisiin menettelyihin, kuten ulkoiseen passitusmenettelyyn tai tullivarastointimenettelyyn.

—

Toinen olettaja tulee kyseeseen, kun edellä mainittuja menettelyjä sovelletaan. Tässä hypoteesissa oletetaan, että vaikka tavarat sijaitsevat fyysisesti jonkin jäsenvaltion alueella, ne eivät ole saapuneet unioniin eivätkä ne näin voi tulla taloudelliseen vaihdantaan unionissa.

—

Kolmas olettaja tulee ajankohtaiseksi, kun toista ei voida enää soveltaa siksi, ettei sen perustana olevia tullisäännöksiä ole noudatettu. Tässä tilanteessa voidaan sanoa, että alkuperäinen olettaja (jonka mukaan unionin alueelle saapuvien tavaroiden ajatellaan tulevan taloudelliseen vaihdantaan unionissa) tulee takaisin voimaan ja ympyrä sulkeutuu.

55.

Tämä todetaan toisin sanoin tuomiossa Wallenborn Transports ja tuomiossa Eurogate Distribution niin, että ”tullivelan lisäksi voi syntyä 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 aiheuttaisi näin arvonlisäveron osalta verotettavan tapahtuman”. (20)

56.

Jos sekä ensimmäinen olettaja (kolmannelta valtiosta saapuvat tavarat tulevat taloudelliseen vaihdantaan unionissa) että toinen olettaja (tiettyyn menettelyyn asetetut tavarat jäävät tulematta taloudelliseen vaihdantaan unionissa) voidaan kumota, voidaan myös kolmas olettaja (sellaiset tavarat tulevat taloudelliseen vaihdantaan, joiden osalta ei ole noudatettu toisen olettamien perustana olevia tullisäännöksiä) kumota. Yksikään näistä kolmesta olettamasta ei ole kumoamaton (iuris et de iure), vaan ne kaikki ovat kumottavissa (iuris tantum).

57.

Tuomion Wallenborn Transports ja tuomion Eurogate Distribution taustalla olevissa asioissa kävi juuri näin: olettaja, jonka mukaan tavarat olivat tulleet taloudelliseen vaihdantaan siksi, ettei

tullisäännöksiä ollut noudatettu (kolmas oletama), kumottiin, kun osoitettiin, että tullisäännösten noudattamatta jättämisestä huolimatta tavarat eivät olleet tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa:

—

Tuomiossa Eurogate Distribution näin oli sillä perusteella, että kirjaamisvelvollisuuden laiminlyönnistä huolimatta voitiin osoittaa, että tavaroihin sovellettiin tullivarastointimenettelyä niiden jälleenvientiin saakka. (21)

—

Tuomiossa Wallenborn Transports näin oli sillä perusteella, että vaikka tavarat oli siirretty pois tullivalvonnasta, voitiin osoittaa, että tavarat jäivät vapaa-alueelle eikä niitä luovutettu vapaaseen liikkeeseen eikä käytetty tai kulutettu. (22)

58.

Tuomiossa Eurogate Distribution vahvistettiin tosiasialla, että ”tavaroihin sovellettiin – – tullivarastointimenettelyä niiden jälleenvientiin saakka, eikä sitä seikkaa, ettei olemassa ollut mitään vaaraa tavaroiden saattamisesta taloudelliseen vaihdantaan unionissa, ole riitautettu”. (23) Kuten edellä on todettu, viimeksi mainittu virke vaikuttaa hämmentävän ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta, joka tulkitsee virkettä siten, että on riittävää vedota tällaisen vaaran olemassaoloon, jotta tavaroiden voidaan todeta tulleen taloudelliseen vaihdantaan unionissa.

59.

Kyseisessä virkkeessä halutaan sanoa nähdäkseni, että koska kyseiseen asiaan liittyviin tavaroihin sovellettiin tullivarastointimenettelyä, ei tullisäännösten noudattamatta jättämisen perusteella voitu päätellä kuvatuissa olosuhteissa, että tavara olisi tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa. Toisin sanoen tullisäännösten rikkominen voitiin kumota menestyksekkäästi sillä perusteella, että tavarat oli jälleenviety eivätkä ne näin ollen olleet tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa. (24)

60.

Kyse ei siis ole pelkästään siitä, että vaara tavarat tulemisesta taloudelliseen vaihdantaan unionissa yhdistettynä erinäisten tullisäännösten rikkomiseen johtaisi väistämättä tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman syntymiseen.

61.

Kun nämä perustelut siirretään nyt käsiteltävään asiaan ja lähtökohtana ovat edelleen ennakkoratkaisupyyntöissä kuvatut tosiseikat, tullisäännösten rikkominen Frankfurt am Mainin lentoasemalla, jossa tavarat pelkästään siirrettiin lentokoneesta toiseen kuljetettaviksi Kreikkaan, on merkityksetöntä sen suhteen, kannetaanko tuonnin arvonlisävero Saksassa (vaikka tullivelka on syntynyt, mitä kukaan ei ole riitauttanut).

62.

Tämän saman muodollisten velvollisuuksien laiminlyönnin perusteella ei tuonnin arvonlisäveroa olisi voitu kantaa tuomion Wallenborn Transports mukaisesti, jos tavarat olisi tarkoitettu jälleenvientiin sen jälkeen, kun ne olisivat olleet varastoituina Frankfurt am Mainin lentoasemalla, sillä jälleenvienti merkitsee sitä, etteivät tavarat tule taloudelliseen vaihdantaan unionissa. En näe

mitään perustetta, miksei näin olisi myös silloin, kun tavaroiden määränpää oli Frankfurt am Mainin lentoaseman kauttakulun jälkeen Kreikka, (25) jossa tavaroiden taloudellinen maahantuonti (eli tosiasiallinen tuleminen taloudelliseen vaihdantaan unionissa) ja myöhempi luovutus kulutukseen tapahtuivat.

63.

Kun siis on osoitettu, etteivät tavarat tosiasiaassa tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa Saksan alueella vaan Kreikassa, Frankfurt am Mainin lentoasemalla tapahtunut muodollinen sääntöjenvastaisuus ei yksin riitä oikeudelliseksi perustaksi tuonnin arvonlisäveron verotettavan tapahtuman syntymiseen Saksassa.

64.

Yhdyn siis tulkintaan, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tekee tuomiosta Eurogate Distribution, kun se soveltaa sitä ratkaistavana olevaan oikeusriitaan: ”Tämän perusteella käsiteltävässä asiassa olisi katsottava, ettei tuonnin liikevaihtoveroa [ts. arvonlisäveroa] syntynyt Saksassa, koska tavaroiden säännöstenvastainen saapuminen sen enempää kuin niiden siirtäminen tullivalvonnastakaan ei johtanut siihen, että tavarat tulivat taloudelliseen vaihdantaan unionissa Saksan veroalueella. On nimittäin selvää, että tavarat kuljetettiin edelleen Ateenaan[, ja ne] päätyivät kulutukseen vasta siellä [Kreikassa].” (26)

65.

Näin ollen sovellettavaksi tulee direktiivin 2006/112 60 artiklan sääntö, jonka mukaan tavarantoimittajan (ja sen seurauksena arvonlisäveron kantamisen) katsotaan tapahtuvan ”siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisöön”.

66.

Kuten komissio toi esille istunnossa, kokonaan toinen kysymys on se, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ota huomioon, että arvonlisävero on maksettu todellisuudessa Kreikassa. (27) Nyt ei kuitenkaan tarvitse määrittää, mitä todellisuudessa on tapahtunut, vaan mitä olisi pitänyt tapahtua asiassa sovellettavassa unionin oikeudessa säädetyssä valossa.

67.

Unionin oikeuden mukaisesti olisi pitänyt tapahtua niin, että kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, etteivät tavarat ole tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa Saksan kautta, Saksan viranomaiset eivät voi vaatia tuonnin arvonlisäveron maksamista vaan ainoastaan tullisäännösten rikkomisesta aiheutuneen tullivelan maksamista.

V Ratkaisuehdotus

68.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa, ettei Hessisches Finanzgerichtin esittämää ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä voida ottaa tutkittavaksi, ja vastaa toiseen kysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/ETY 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 30 ja 60 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että

—

tavaran maahantuonti merkitsee tavaran tulemistä taloudelliseen vaihdantaan unionissa, jolloin on oletettava, että kyseinen taloudelliseen vaihdantaan tuleminen on tapahtunut siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen tavara on siirretty pois jostakin direktiivin 2006/112 61 artiklan 1 kohdassa luetelluista menettelyistä

—

käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa kansallinen tuomioistuin voi katsoa kyseisen oletettaman kumotuksi, jos osoitetaan, että vaikka direktiivin 2006/112 61 artiklan 1 kohdan menettelyjä koskevia tullisäännöksiä on rikottu, mistä on syntynyt tullivelka siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä rikkominen on tapahtunut, tavara on tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa toisen jäsenvaltion alueen kautta ja luovutettu kulutukseen tässä jäsenvaltiossa, jolloin myös arvonnäköveron verotettava tapahtuma syntyy viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa.

(1) Alkuperäinen kieli: espanja.

(2) Tuomio 2.6.2016 (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405; jäljempänä tuomio Eurogate Distribution).

(3) Tuomio 1.6.2017 (C-571/15, EU:C:2017:417; jäljempänä tuomio Wallenborn Transports).

(4) Ratkaisuehdotukseni C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:1.

(5) Tuomio C-480/12, EU:C:2014:329.

(6) Yhteisön tullikooduksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodiksi).

(7) Yhteisestä arvonnäköverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

(8) Liikevaihtoverosta 21.2.2005 annettu laki (BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikaan.

(9) Varsinaisesti tuomio Eurogate Distribution; tuomio Wallenborn Transports; tuomio 15.5.2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329) ja tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392).

(10) Ennakkoratkaisupyyntö I osan ensimmäinen kappale.

(11) Ennakkoratkaisupyyntö II osan 2 jakson b kohdan toinen kappale.

(12) Kysymyksen hypoteettinen luonne on yksi perusteista, joiden nojalla ennakkoratkaisukysymysten merkityksellisyyttä koskeva oletama kumoutuu; muita tällaisia perusteita ovat ennakkoratkaisupyynnön epäolennaisuus pääasian kohteen kannalta sekä hyödyllisen vastauksen antamiseen tarvittavien tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen puuttuminen. Ks. tuomio 16.6.2015, Gauweiler ym. (C-62/14, EU:C:2015:400, 24 ja 25 kohta); tuomio 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, 15 ja 16 kohta); tuomio 5.7.2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, 19 kohta); tuomio 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, 54 kohta); tuomio 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, 50 ja 155 kohta) ja tuomio 10.7.2018, Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551, 31 kohta).

(13) Ratkaisuehdotukseni C-571/15, EU:C:2016:944, 67 kohta.

(14) Tuomio Eurogate Distribution, 65 kohta.

(15) Tuomio Wallenborn Transports, 54 kohta.

(16) Tuomio Eurogate Distribution, 65 kohta.

(17) Tästä tilanteesta puhutaan tuomion Wallenborn Transports 56 kohdassa.

(18) Tuomio Eurogate Distribution, 65 kohta.

(19) Unionin tuomioistuin toteaa asian näin: ”kun pääasian kaltaisissa olosuhteissa – – osoittautuu, että kyseisiä tavaroita ei ole saatettu vaihdantaan unionissa, – – tuonnin arvonlisävero ei voi tulla maksettavaksi” (tuomion Wallenborn Transports 56 kohta).

(20) Tuomio Wallenborn Transports, 54 kohta. Kursivointi tässä.

(21) Tuomio Eurogate Distribution, 65 kohta.

(22) Tuomio Wallenborn Transports, 56 kohta.

(23) Tuomio Eurogate Distribution, 65 kohta. Kursivointi tässä.

(24) Unionin tuomioistuin katsoi tuolloin, että konkreettisen tullivelvoitteen (tavarankirjaamisen tavarankirjanpitoon) laiminlyönti ei merkinnyt kyseisen tapauksen olosuhteissa sitä, että tavarat tulivat taloudelliseen vaihdantaan unionissa, sillä kuten osoitettiin, tavarat lopulta jälleenviettiin.

(25) Ennakkoratkaisupyynnön mukaan tavaroiden kuljetusta Ateenaan edelsi jossain tapauksessa ulkoinen passitus Pariisin lentoasemalla, josta tavarat siirrettiin Frankfurt am Mainiin.

(26) Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen II osan 3 jakson b kohdan cc alakohdan neljäs kappale.

(27) FedEx ei voinut esittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa asiakirjatodisteita Kreikan arvonlisäveron maksamisesta, mistä se syyttää tavaroiden Kreikassa luovutuksesta kulunutta aikaa (vuosina 2007 ja 2008).