

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

25 päivänä kesäkuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteisön tullikoodeksi – Asetus (ETY) N:o 2913/92 – 203 ja 204 artikla – Asetus (ETY) N:o 2454/93 – 859 artikla – Ulkoinen passitusmenettely – Tullivelan syntyminen – Kysymys siitä, onko tavarat siirretty pois tullivalvonnasta vai ei – Velvollisuuden täyttämättä jättäminen – Tavaroiden esittäminen määrätoimipaikassa myöhässä – Tavarat, joiden vastaanottaja kieltäytyi ottamasta niitä vastaan ja jotka palautettiin takaisin esittämättä niitä tullitoimipaikalle – Uudella ilmoituksella toistamiseen ulkoiseen passitusmenettelyyn asetetut tavarat – Direktiivi 2006/112/EY – 168 artiklan e alakohta – Kuljettajan suorittama maahantuonnin arvonlisäveron vähentäminen

Asiassa C-187/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Østre Landsret (Tanska) on esittänyt 4.4.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.4.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Skatteministeriet

vastaan

DSV Road A/S,

Danske Speditørerin osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász ja D. Šváby,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- DSV Road A/S, edustajanaan advokat A. Hedetoft,
- Danske Speditører, edustajanaan advokat R. Køie,
- Tanskan hallitus, asiamiehenään C. Thorning, avustajanaan advokat D. Auken,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek ja J. Vlášil,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään G. Skiani ja M. Germani,
- Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja L. Grønfeldt,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006 (EUVL L 363, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi), 203 artiklan 1 kohdan ja 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan, asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 28.2.2007 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 214/2007 (EUVL L 62, s. 6; jäljempänä soveltamisasetus), 859 artiklan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168 artiklan e alakohdan tulkintaa.

2 Mainittu pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Skatteministeriet (veroministeriö) ja DSV Road A/S (jäljempänä DSV) ja joka koskee tullien ja arvonlisäveron maksamista sellaisista tavaroista, joita on kuljetettu useammassa yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 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.”

4 Tullikoodeksin 91 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

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

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

– –”

5 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 [oikeammin: päättynyt].”

6 Tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdassa 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.”

7 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,

– –”

8 Tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdassa 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,

– –

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

9 Soveltamisasetuksen 356 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

– –

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

10 Kyseisen asetuksen 859 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavia on pidettävä sellaisina [tulli]koodeksin 204 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina laiminlyönneinä, jotka eivät tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai tullimenettelyn

asianmukaiseen toimintaan, jos:

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

--

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

- a) menettelyyn asetettu tavara on esitetty muuttumattomana määrätöimipaikassa;
- b) määrätöimipaikka on voinut varmistaa, että kyseiselle tavaralle on osoitettu tulliselvitysmuoto tai se on varastoitu väliaikaisesti passituksen päätyttyä; ja
- c) 356 artiklan mukaisesti vahvistettua määrätöimikautta ei ole noudatettu eikä kyseisen artiklan 3 kohtaa voida soveltaa, mutta tavara on kuitenkin esitetty määrätöimipaikassa kohtuullisessa ajassa;

--”

11 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

--

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

12 Kyseisen direktiivin 201 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Maahantuonnissa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi.”

Tanskan oikeus

13 Tullilain (toldloven), sellaisena kuin se ilmenee 13.9.2005 annetusta lain konsolidointiasetuksesta nro 867 (lovbekendtgørelse nr 867), 39 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Tavaroista maksettavista tulleista ja veroista ovat vastuussa

- 1) henkilö, joka tuo tai jonka toimeksiannosta tuodaan Tanskan tullialueelle tavaroita, joita ei ole luovutettu vapaaseen liikkeeseen Euroopan unionin tullialueella,

--

4) sellaisen kuljetusvälineen, jolla kuljetetaan tullaamattomia tavaroita tai ehdollisesti tulli- ja verovapaita tavaroita, kuljettaja tai omistaja. Sama pätee tällaisen kuljetusvälineen haltijaan.”

14 Arvonlisäverolain (momsloven) 37 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 47, 49, 51 tai 51 a pykälän nojalla arvonlisäverollisiksi rekisteröidyt yritykset voivat 56 §:n 3 momentissa tarkoitettua ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa laskiessaan vähentää sellaisista ostamistaan tavaroista ja palveluista maksamansa arvonlisäveron, jotka käytetään yksinomaan yrityksen liiketoimiin, joita ei ole vapautettu – –

arvonlisäverosta – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 DSV, joka on tanskalainen kuljetus- ja logistiikka-alan yritys, aloitti 23.8.2007 ja 10.4.2008 passituksesta vastaavana kaksi yhteisön ulkoista passitusmenettelyä (jäljempänä passitusmenettelyt) 148 ja 703 elektroniikkatuotekollin kuljettamiseksi Kööpenhaminan vapaasatamassa (Tanska) sijaitsevan lähtötullitoimipaikan ja Jönköpingissä (Ruotsi) sijaitsevan määrätullitoimipaikan välillä. Lähtötullitoimipaikan tanskalaiset viranomaiset määräisivät – fyysisiä tarkastuksia suorittamatta – tavarat luovutettaviksi ja asettivat 31.8.2007 ja 13.4.2008 päättyvät määräajat, joiden kuluessa tavarat oli esitettävä määrätullitoimipaikassa.

16 DSV kuljetti molemmissa tapauksissa tavarat Jönköpingiin, jossa tavaroiden vastaanottaja kieltäytyi kuitenkin ottamasta niitä vastaan. DSV palautti tavarat tämän jälkeen 4.9.2007 ja 14.4.2008 Kööpenhaminan vapaasatamaan ilman, että tavaroita olisi esitetty Jönköpingin tai Kööpenhaminan vapaasataman tullitoimipaikoissa; kuljetuksia koskevia passitusasiakirjoja ei myöskään mitätöity..

17 DSV väittää, että samat 148 ja 703 elektroniikkatuotekollia lähetettiin takaisin Jönköpingiin 13.9.2007 ja 17.4.2008 yhdessä muiden elektroniikkatuotteiden kanssa. DSV aloitti kummankin toimituksen osalta uuden passitusmenettelyn, jossa laadittiin uudet passitusasiakirjat yhteensä 573 ja 939 elektroniikkatuotekollin osalta. Nämä järjestyksessä toiset passitusmenettelyt päätettiin sääntöjenmukaisesti 13.9.2007 ja 23.4.2008. Skatteministeriet kiistää, että ensimmäisiin passitusmenettelyihin kuuluneet 148 ja 703 elektroniikkatuotekollia olisivat olleet mukana myös näissä toisissa passitusmenettelyissä.

18 Tanskan tullihallinto vaati DSV:tä maksamaan tullia kummastakin ensimmäisestä passitusmenettelystä, joita ei ollut päätetty, tullikoodeksin 203 artiklan ja toissijaisesti tullikoodeksin 204 artiklan nojalla. Lisäksi Tanskan tullihallinto vaati DSV:tä maksamaan näiden passitusten kohteena olevista tavaroista maahantuonnin arvonlisäveroa tullilain, sellaisena kuin se ilmenee 13.9.2005 annetusta lain konsolidointiasetuksesta nro 867, 39 §:n 1 momentin 4 kohdan nojalla. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että DSV on maksanut maahantuonnin arvonlisäveron ja että siltä on evätty oikeus tämän arvonlisäveron vähentämiseen. DSV riitautti nämä päätökset, ja asia on nyt vireillä Østre Landsretissä (Itä-Tanskan ylioikeus).

19 Näissä olosuhteissa Østre Landsret päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaa tulkittava niin, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta, jos oletetaan, että a) vuonna 2007 aloitetut kaksi kuljetusta ja vuonna 2008 aloitetut kaksi kuljetusta koskivat kulloinkin samoja

tavaroita tai b) ettei sitä, että kyseessä olivat samat tavarat, voida todentaa?

2) Onko tullikoodeksin 204 artiklaa tulkittava niin, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa syntyy tuontitullivelka, jos oletetaan, että a) vuonna 2007 aloitetut kaksi kuljetusta ja vuonna 2008 aloitetut kaksi kuljetusta koskivat kulloinkin samoja tavaroita tai b) ettei sitä, että kyseessä olivat samat tavarat, voida todentaa?

3) Onko soveltamisasetuksen 859 artiklaa tulkittava niin, että pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa on kyse velvollisuuksien laiminlyönnistä, joka ei tosiasiallisesti vaikuta tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan, jos oletetaan, että a) vuonna 2007 aloitetut kaksi kuljetusta ja vuonna 2008 aloitetut kaksi kuljetusta koskivat kulloinkin samoja tavaroita tai b) ettei sitä, että kyseessä olivat samat tavarat, voida todentaa?

4) Voiko tuontijäsenvaltio evätä jäsenvaltion yksilöimältä veronmaksuvelvolliselta oikeuden vähentää arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan e alakohdan nojalla maahantuonnin arvonlisävero, kun tämä maahantuonnin arvonlisävero kannetaan kyseisten tavaroiden kuljettajalta, joka ei ole tavaroiden maahantuoja eikä omistaja vaan on ainoastaan kuljettanut tavarat ja vastannut tavaroiden tullimuodollisuuksien mukaisesta lähettämisestä osana omaa huolintatoimintaansa, joka on arvonlisäveron alaista?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää ensimmäisellä kysymyksellään, onko tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tullivelan syntymiseen sen perusteella riittää pelkästään se, että passitusmenettelyyn asetetut tavarat on palautettu niiden epäonnistuneen toimitusyrityksen jälkeen lähtövapaasatamaan ilman, että niitä olisi esitetty tavaroiden määräraipan tullitoimipaikassa tai vapaasataman tullitoimipaikassa.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tämän kysymyksen kahden erilaisen tosiasiatilanteen kannalta; ensimmäisenä on tilanne, jossa osoitetaan, että samat tavarat sittemmin kuljetettiin uudelleen niiden määräraikkaan sääntöjenmukaisesti päätetyssä toisessa passitusmenettelyssä, ja toisena on tilanne, jossa ei voida osoittaa, että ensimmäisessä ja toisessa passitusmenettelyssä on kuljetettu samat tavarat.

22 Ensinnäkin on palautettava mieleen, että tullikoodeksin 203 ja 204 artiklalla on eri soveltamisalat. Ensin mainittu artikla koskee toimenpiteitä, jotka johtavat tavarain siirtämiseen pois tullivalvonnasta, kun taas viimeksi mainittu artikla koskee sellaisia eri tullimenettelyihin liittyvien velvollisuuksien laiminlyöntejä ja ehtojen noudattamatta jättämisistä, joilla ei ole vaikutusta tullivalvontaan (tuomio X, C-480/12, EU:C:2014:329, 31 kohta).

23 Tullikoodeksin 204 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että kyseistä säännöstä sovelletaan ainoastaan tapauksissa, jotka eivät kuulu tullikoodeksin 203 artiklan soveltamisalaan (tuomio X, C-480/12, EU:C:2014:329, 32 kohta).

24 Tästä seuraa, että sen ratkaisemiseksi, kumman artiklan perusteella tuontitullivelka on syntynyt, on ennen muuta tutkittava, onko kyseessä tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tilanne, jossa tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta. Tullikoodeksin 204 artiklan säännökset voivat tulla sovellettaviksi ainoastaan, jos vastaus tähän kysymykseen on kieltävä (tuomio X, C-480/12, EU:C:2014:329, 33 kohta).

25 Erityisesti tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohtaan sisältyvän tullivalvonnasta poissiirtämisen

käsitteen osalta on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämän käsitteen on katsottava käsittävän kaikki toimenpiteet tai laiminlyönnit, joiden seurauksena toimivaltainen tulliviranomainen hetkellisestikin estyy pääsemästä käsiksi tullivalvonnan alaiseen tavarahan ja toteuttamasta tullikoodeksin 37 artiklan 1 kohdan mukaisia tarkastustoimia (tuomio X, C?480/12, EU:C:2014:329, 34 kohta).

26 Ensinnäkin nyt esillä olevassa asiassa on todettava tilanteesta, jossa ei voida osoittaa, että ensimmäisessä ja toisessa passitusmenettelyssä on kuljetettu samat tavarat, että edellytykset tullivelan syntymiselle tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdan nojalla täyttyvät sen osalta. Tässä tilanteessa ei nimittäin osoiteta, että tavarat oli esitetty määräpaikan tullitoimipaikassa tullikoodeksin 96 artiklan 1 kohdan a alakohdassa vaaditulla tavalla. Toimivaltainen tulliviranomainen ei pysty tällaisessa tilanteessa selvittämään – kuten tullikoodeksin 92 artiklan 2 kohdassa vaaditaan – että passitusmenettely on asianmukaisesti päättynyt.

27 Toisaalta tilanteessa, jossa osoitetaan, että ensimmäisessä ja toisessa passitusmenettelyssä on kuljetettu samat tavarat, nämä tavarat on tosiasiallisesti esitetty määräpaikan tullitoimipaikassa toisen kuljetuksen yhteydessä. Tästä tilanteesta on todettava, että ne seikat, että tavaroiden esittäminen Jönköpingin tullitoimipaikassa on laiminlyöty tavaroiden ensimmäisen kuljetuksen yhteydessä, että tavaroita ei ole esitetty Kööpenhaminan vapaasataman tullitoimipaikassa tavaroiden palattua sinne, että tavarat on asetettu toiseen passitusmenettelyyn ja ne on esitetty liian myöhään määräpaikan tullitoimipaikassa, eivät sellaisinaan riitä perusteeksi päätelmälle, jonka mukaan kyseessä on tavaroiden siirtäminen pois tullivalvonnasta.

28 Koska ensimmäistä passitusmenettelyä ei ollut päätetty ja kun kyseisten tavaroiden tulliselvitysmuotoa ja tullimenettelyä ei ollut muutettu, tavarat olivat edelleen asetettuina ensimmäiseen passitusmenettelyyn niiden takaisinkuljetuksen ja Kööpenhaminan vapaasatamassa tapahtuneen varastoinnin aikana. Kuten Euroopan komissio korostanut, tullivalvontaa harjoitetaan passitusmenettelyssä etävalvontana. Valvonta koskee tavaroita, jotka eivät ole tietyssä paikassa vaan joita kuljetetaan paikasta toiseen ilman, että tulliviranomaiset pystyisivät selvittämään kuljetuksen joka hetkellä, mikä tavaroiden täsmällinen sijainti on.

29 Tämä etävalvontana harjoitettu valvonta ei esty pelkästään sen takia, että tavaroiden esittäminen määräpaikan tai vapaasataman tullitoimipaikoissa on laiminlyöty, jos kaikkia muita passitusmenettelyyn liittyviä edellytyksiä on noudatettu. Tällaisessa tilanteessa kyseiset tavarat kuljetetaan nimittäin edelleen – näistä laiminlyönneistä huolimatta – sallitussa passitusmenettelyssä ja niitä seuraavat vastaavat passitusasiakirjat, joten tulliviranomaiset pystyvät aina pääsemään käsiksi näihin tavarihin ja tarkistamaan ne.

30 Tullivalvonnasta poissiirtämiseksi ei voida katsoa myöskään kyseisten tavaroiden asettamista toiseen passitusmenettelyyn sillä seurauksella, että tavaroiden esittäminen määräpaikan tullitoimipaikassa suoritettiin lopulta ainoastaan toisen passitusmenettelyn mutta ei ensimmäisen passitusmenettelyn yhteydessä. Koska tavarat olivat toiseen passitusmenettelyyn asettamisen jälkeen edelleen tullivalvonnassa, ainoa muutos oli, että tämä valvonta ei tapahtunut enää ensimmäisessä vaan toisessa passitusmenettelyssä.

31 Sitä, että DSV lopulta esitti tavarat määräpaikan tullitoimipaikassa sen jälkeen, kun määräaika tavaroiden esittämiselle ensimmäisessä passitusmenettelyssä oli päättynyt, ei voida myöskään pitää tavaroiden siirtämisenä pois tullivalvonnasta. Kuten oikeuskäytännössä on jo todettu, pelkkä soveltamisasetuksen 356 artiklan 1 kohdan mukaisesti vahvistetun, esittämistä koskevan määräajan ylittyminen ei johda tullivelan syntymiseen sillä perusteella, että tavarat on siirretty pois tullivalvonnasta tässä artiklassa tarkoitettulla tavalla (ks. vastaavasti tuomio X, C?480/12, EU:C:2014:329, 45 kohta).

32 Edellä olevien seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 203 artiklaa on tulkittava siten, että tullivelan syntymiseen sen perusteella ei riitä pelkästään se, että passitusmenettelyyn asetetut tavarat on palautettu niiden epäonnistuneen toimitusyrityksen jälkeen lähtövapaasatamaan ilman, että niitä olisi esitetty tavaroiden määräpaikan tullitoimipaikassa tai vapaasataman tullitoimipaikassa, jos osoitetaan, että tämän jälkeen samat tavarat on kuljetettu taas niiden määräpaikkaan sääntöjenmukaisesti päätetyssä toisessa passitusmenettelyssä. Sen sijaan tullivelka syntyy tämän artiklan nojalla tilanteessa, jossa ei voida osoittaa, että ensimmäisessä ja toisessa passitusmenettelyssä on kuljetettu samat tavarat.

Toinen ja kolmas kysymys

33 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava ainoastaan siinä tapauksessa, että voidaan osoittaa, että ensimmäisessä ja toisessa passitusmenettelyssä on kuljetettu samat tavarat.

34 Vaikka DSV on esittänyt tässä tilanteessa kyseiset tavarat määräpaikan tullitoimipaikassa toisen passitusmenettelyn yhteydessä, tämä esittäminen suoritettiin ensimmäisen passitusmenettelyn osalta vahvistetun, esittämistä koskevan määräajan jälkeen. Tälle tilanteelle on näin ollen ominaista se, että ensimmäiseen passitusmenettelyyn asetetut tavarat esitettiin määräpaikan tullitoimipaikassa liian myöhään ja vasta toisen passitusmenettelyn yhteydessä.

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, onko tullikoodeksin 204 artiklaa, luettuna yhdessä soveltamisasetuksen 859 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ensimmäiseen passitusmenettelyyn asetettujen tavaroiden esittäminen liian myöhään ja vasta toisen passitusmenettelyn yhteydessä määräpaikan tullitoimipaikassa on sellainen velvollisuuden täyttämättä jättäminen, joka johtaa tullivelan syntymiseen.

36 Ensinnäkin siitä kysymyksestä, täyttyykö tällaisessa tilanteessa tullivelan syntymiseen tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella vaadittu edellytys, eli jonkin passitusmenettelyyn liittyvän velvollisuuden täyttämättä jättäminen, on todettava, että oikeuskäytännön mukaan soveltamisasetuksen 356 artiklan 1 kohdan mukaisesti vahvistetun, tavarantoimittajan esittämistä koskevan määräajan ylittyminen johtaa tullivelan syntymiseen tullikoodeksin 204 artiklan perusteella (ks. vastaavasti tuomio X, C-480/12, EU:C:2014:329, 45 kohta). Näin ollen tämä edellytys täyttyy periaatteessa nyt käsiteltävässä asiassa.

37 Tämä päätelmä ei tule kyseenalaiseksi DSV:n tältä osin esiin tuoman tuomion DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435) johdosta. Tuossa tuomiossa katsottiin pääasiallisesti, että tullikoodeksin 204 artiklaa ei sovelleta tilanteessa, jossa valtuutettu lähettäjä oli käynnistänyt erehdyksessä kaksi passitusmenettelyä yhdestä ja samasta tavarasta. Kyseisessä tuomiossa käytettyä perustelua ei voida nimittäin siirtää koskemaan pääasiaa, koska näiden kahden asian taustalla olevat tosiseikat ovat merkittävältä osin erilaisia.

38 Erona tuomioon DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435) johtaneen asian tosiseikkoihin ennakkoratkaisupyynnöstä käy nimittäin nyt ensinnäkin ilmi, että DSV ei suorittanut kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevia kuljetuksia valtuutettuna lähettäjänä. Toiseksi tuomioon DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435) johtaneessa asiassa kyseisiä tavaroita ei ollut koskaan kuljetettu ensimmäisessä passitusmenettelyssä, kun taas nyt kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa tavaroita ei ainoastaan kuljetettu ensimmäisen passitusmenettelyn yhteydessä niiden määräpaikkaan ja palautettu takaisin lähtöpaikkaan vaan ne myös asetettiin ensimmäisen passitusmenettelyn yhteydessä varastoon vapaasatamassa.

39 Soveltamisasetuksen 356 artiklan 3 kohdassa säädetään kuitenkin, että jos tavarat esitetään määrätoimipaikassa lähtötoimipaikan asettaman määräajan päätyttyä ja jos määräajan ylittäminen johtuu olosuhteista, jotka näytetään toteen määrätoimipaikkaa tyydyttävällä tavalla, eikä niitä voida katsoa kuljettajan tai passituksesta vastaavan syyksi, passituksesta vastaavan katsotaan noudattaneen asetettua määräaika. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, täytyvätkö nämä edellytykset nyt esillä olevassa asiassa.

40 Toiseksi siitä kysymyksestä, täytyykö tullikoodeksin 204 artiklan negatiivinen edellytys, jonka mukaan tullivelka ei synny tämän artiklan perusteella silloin, kun ”nämä laiminlyönnit [eivät] tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan”, on palautettava mieleen, että soveltamisasetuksen 859 artiklassa luetellaan tyhjentyvästi ne tilanteet, joissa tämä edellytys voi täytyä (ks. vastaavasti tuomio Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, 43 kohta).

41 Ennakkoratkaisupyynnöstä ja pääasian asianosaisten esittämistä kirjallisista huomautuksista käy tässä asiassa ilmi, että pääasiassa on kyse erityisesti soveltamisasetuksen 859 artiklan toisessa ja kolmannessa luetelmakohdassa ja kyseisen artiklan 2 alakohdan a ja c alakohdassa säädettyistä edellytyksistä.

42 Ensinnäkin kyseisen asetuksen 859 artiklan kolmannesta luetelmakohdasta ja 2 alakohdan a alakohdasta on todettava, että näissä säännöksissä vaaditaan, että tavarat edellyttämien toimenpiteiden toteuttamiseksi tarvittavat muodollisuudet suoritetaan jälkikäteen ja että tavara on esitetty muuttumattomana määrätoimipaikassa.

43 Tanskan hallitus esittää pääasiallisesti, että nämä edellytykset ei täyty kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa, koska kyseisiä tavaroita ei ole esitetty heti aluksi ja ne on sekoitettu muihin tavaroihin ennen uuden passitusmenettelyn aloittamista.

44 Tästä on todettava, että nämä edellytykset täyttyvät sellaisessa tilanteessa, jossa osoitetaan, että ensimmäisessä ja toisessa passitusmenettelyssä on kuljetettu samat tavarat ja jossa toinen passitusmenettely on päätetty sääntöjenmukaisesti. Nimittäin yhtäältä pelkästään se seikka, että ensimmäistä passitusmenettelyä ei ole saatettu sääntöjenmukaisesti päätökseen, ei ole merkittävä siihen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta, ovatko tavarat edellyttämien toimenpiteiden toteuttamiseksi tarvittavat muodollisuudet suoritettu jälkikäteen. Toisaalta tässä tilanteessa kyseiset tavarat on esitetty muuttumattomina määrätoimipaikassa.

45 Toiseksi soveltamisasetuksen 859 artiklan 2 alakohdan c alakohdasta on todettava, että siinä vaaditaan, että kun asetuksen 356 artiklan mukaisesti vahvistettua määräaika ei ole noudatettu eikä kyseisen artiklan 3 kohtaa voida soveltaa, tavara täytyy kuitenkin esittää määrätoimipaikassa kohtuullisessa ajassa. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, täytyvätkö nämä edellytykset pääasiassa.

46 Kolmanneksi oikeuskäytännöstä käy soveltamisasetuksen 859 artiklan toisen

luetelmakohtaan, jossa asetetaan edellytys, jonka mukaan kyseiset laiminlyönnit eivät saa osoittaa asianomaisen ilmeistä huolimattomuutta, osalta ilmi, että käsitteen ”ilmeinen huolimattomuus” arvioinnissa on otettava huomioon erityisesti niiden säännösten monitahoisuus, joiden noudattamatta jättäminen on johtanut tullivelan syntymiseen, toimijan kokemus alalta ja sen huolellisuus (ks. vastaavasti tuomio Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, 50 ja 56 kohta). Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida näiden perusteiden ja pääasian olosuhteiden perusteella, onko DSV menetellyt ilmeisen huolimattomasti vai eikö ole.

47 Edellä olevien seikkojen perusteella toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 204 artiklaa, luettuna yhdessä soveltamisasetuksen 859 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että ensimmäiseen passitusmenettelyyn asetettujen tavaroiden esittäminen liian myöhään ja vasta toisen passitusmenettelyn yhteydessä määräpaikan tullitoimipaikassa on sellainen velvollisuuden täyttämättä jättäminen, joka johtaa tullivelan syntymiseen, elleivät jälkimmäisen asetuksen 356 artiklan 3 kohdassa tai 859 artiklan toisessa luetelmakohtadassa ja 2 alakohdan c alakohdassa säädetyt edellytykset täyty, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.

Neljäs kysymys

48 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää neljännellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan e alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa suljetaan pois oikeus vähentää sellainen maahantuonnin arvonlisävero, jonka on velvollinen maksamaan kuljettaja, joka ei ole maahantuojaksi eikä kyseisten tavaroiden omistaja vaan on ainoastaan huolehtinut tavaroiden kuljetuksesta ja tullikäsittelystä osana omaa rahdinkuljetustoimintaansa, joka on arvonlisäveron alaista.

49 Tästä on todettava, että arvonlisädirektiivin 169 artiklan e alakohdan mukaan vähennysoikeus on olemassa ainoastaan siltä osin kuin maahantuotuja tavaroita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Hankituista tavaroista tai palveluista kannetun arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä edellytys täyttyy ainoastaan silloin, jos aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen suoritusten kustannukset sisältyvät tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (ks. tuomio SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 60 kohta ja tuomio Eon Aset Menidjunt, C?118/11, EU:C:2012:97, 48 kohta,).

50 Koska kuljetettujen tavaroiden arvo ei kuitenkaan kuulu kuljettajan, jonka toiminta rajoittuu pelkästään näiden tavaroiden kuljettamiseen palkkiota vastaan, laskuttamisessa hinnoissa oleviin kuluihin, arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan e alakohdan soveltamisedellytykset eivät täyty tässä asiassa.

51 Kaikista näistä seikoista seuraa, että neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan e alakohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa suljetaan pois oikeus vähentää sellainen maahantuonnin arvonlisävero, jonka on velvollinen maksamaan kuljettaja, joka ei ole maahantuojaksi eikä kyseisten tavaroiden omistaja vaan on ainoastaan huolehtinut tavaroiden kuljetuksesta ja tullikäsittelystä osana omaa rahdinkuljetustoimintaansa, joka on arvonlisäveron alaista.

Oikeudenkäyntikulut

52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja,

jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006, 203 artiklaa on tulkittava siten, että tullivelan syntymiseen sen perusteella ei riitä pelkästään se, että yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetetut tavarat on palautettu niiden epäonnistuneen toimitusyrityksen jälkeen lähtövapaasatamaan ilman, että niitä olisi esitetty tavaroiden määräpaikan tullitoimipaikassa tai vapaasataman tullitoimipaikassa, jos osoitetaan, että tämän jälkeen samat tavarat on kuljetettu taas niiden määräpaikkaan sääntöjenmukaisesti päätetyssä toisessa yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä. Sen sijaan tullivelka syntyy tämän artiklan nojalla tilanteessa, jossa ei voida osoittaa, että ensimmäisessä ja toisessa yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä on kuljetettu samat tavarat.**

2) **Asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 1791/2006, 204 artiklaa, luettuna yhdessä tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna 28.2.2007 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 214/2007, on tulkittava siten, että ensimmäiseen yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn asetettujen tavaroiden esittäminen liian myöhään ja vasta toisen yhteisön ulkoisen passitusmenettelyn yhteydessä määräpaikan tullitoimipaikassa on sellainen velvollisuuden täyttämättä jättäminen, joka johtaa tullivelan syntymiseen, elleivät jälkimmäisen asetuksen 356 artiklan 3 kohdassa tai 859 artiklan toisessa luetelmakohdassa ja 2 alakohdan c alakohdassa säädetyt edellytykset täyty, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.**

3) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan e alakohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa suljetaan pois oikeus vähentää sellainen maahantuonnin arvonlisävero, jonka on velvollinen maksamaan kuljettaja, joka ei ole maahantuojaja eikä kyseisten tavaroiden omistaja vaan joka on ainoastaan huolehtinut tavaroiden kuljetuksesta ja tullikäsittelystä osana omaa rahdinkuljetustoimintaansa, joka on arvonlisäveron alaista.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.