Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0026
UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

10 päivänä heinäkuuta 2019 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Asetus (ETY) N:o 2913/92 – 202 ja 203 artikla – Tuontitullit – Tullivelan syntyminen tullisäännösten vastaisten toimien takia – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan d alakohta ja 30 artikla – Tuonnin arvonlisävero – Verotettava tapahtuma – Tavaran maahantuonnin käsite – Vaatimus tavaran tulemisesta taloudelliseen vaihdantaan Euroopan unionissa – Kyseisen tavaran kuljettaminen toiseen jäsenvaltioon kuin siihen, jossa tullivelka on syntynyt

Asiassa C?26/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hessisches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 2.11.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.1.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

vastaan

Hauptzollamt Frankfurt am Main,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.–C. Bonichot sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: yksikönpäällikkö D. Dittert,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 5.12.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, edustajinaan R. Welzel ja U. Reimer, Steuerberater,

–

Hauptzollamt Frankfurt am Main, asiamiehenään U. Beck,

–

Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis ja M. Tassopoulou,

–

Euroopan komissio, asiamiehinään F. Clotuche-Duvieusart ja B.-R. Killmann,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.2.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 30 artiklan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisia ovat Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (jäljempänä FedEx) ja Hauptzollamt Frankfurt am Main (Frankfurt am Mainin päätullitoimipaikka, Saksa; jäljempänä Frankfurtin päätullitoimipaikka) ja joka koskee velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa Saksassa sen jälkeen kun tavaroiden osalta oli syntynyt tuontitullivelka kyseisen jäsenvaltion alueella tehtyjen tullisäännösten vastaisten toimien takia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Asetus (ETY) N:o 2913/92

3

Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1) on kumottu ja korvattu 1.5.2016 alkaen unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EU) N:o 952/2013 (EUVL 2013, L 269, s. 1). Käsiteltävässä asiassa on pääasian tosiseikkojen tapahtumisajan takia sovellettava kuitenkin edelleen asetusta N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006 (EUVL 2006, L 363, s. 1) (jäljempänä tullikoodeksi).

4

Tullikoodeksin 40 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavarat, jotka saapuvat yhteisön tullialueelle, esittää tullille henkilö, joka toi ne kyseiselle alueelle, tai tarvittaessa henkilö, joka vastaa tavaroiden kuljetuksesta tuonnin jälkeen, paitsi jos kyseessä on tavara, jota kuljetetaan kuljetusvälineessä, joka ainoastaan kulkee yhteisön tullialueen aluevesien tai ilmatilan kautta pysähtymättä yhteisön tullialueella. Tavarat esittävän henkilön on viitattava tavaroiden osalta aiemmin jätettyyn yleisilmoitukseen tai tulli-ilmoitukseen.”

5

Tullikoodeksin 50 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tullille esitetyillä tavaroilla on niiden esittämisen jälkeen väliaikaisesti varastoitujen tavaroiden tullioikeudellinen asema, kunnes niille osoitetaan tulliselvitysmuoto. Näitä tavaroita kutsutaan jäljempänä ’väliaikaisesti varastoiduiksi tavaroiksi’”.

6

Tullikoodeksin 91 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”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;”

7

Tullikoodeksin 202 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”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.”

8

Tullikoodeksin 203 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

–

tuontitullien alainen tavara siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta.

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

Arvonlisäverodirektiivi

9

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

d)

tavaroiden maahantuonnista”.

10

Arvonlisäverodirektiivin 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.”

11

Arvonlisäverodirektiivin 60 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

12

Arvonlisäverodirektiivin 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 tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä tai tilanteita lakataan soveltamasta tavaraan.

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

13

Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu.”

14

Arvonlisäverodirektiivin 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 tavaraan 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.”

Saksan oikeus

15

Saksan 21.2.2005 annetun liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz; BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, (jäljempänä UStG), 1 §:n, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, 1 momentin 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Liikevaihtoveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

4.

tavaroiden tuonti maan alueelle – – (tuonnin liikevaihtovero);

– –.”

16

UStG:n 13 §:n, jonka otsikkona on ”Veron syntyminen”, 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuonnin liikevaihtoveroon sovelletaan 21 §:n 2 momenttia.”

17

UStG:n 21 §:n, jonka otsikko on ”Tuonnin liikevaihtoveroon sovellettavat erityissäännökset”, 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuonnin liikevaihtoveroa koskee vastaavasti se, mitä tulleja koskevissa säännöksissä säädetään.”

18

Tuonnin liikevaihtoverosta vapauttamisesta 11.8.1992 annetun asetuksen (Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung; BGBl. 1992 I, s. 1526), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 14 §:n, jonka otsikkona on ”Palauttaminen ja peruuttaminen”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuonnin liikevaihtovero palautetaan tai peruutetaan tullikoodeksin 235–242 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa soveltamalla siihen vastaavasti, mitä edellä mainituissa säännöksissä ja niiden soveltamissäännöksissä säädetään.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19

FedEx kuljetutti vuoden 2008 tammikuussa Israelista, Meksikosta ja Yhdysvalloista peräisin olevia tuontitullien alaisia tavaroita (jäljempänä kyseiset tavarat) tavaroiden lopullisena määränpäänä olevassa Kreikassa sijaitseville eri vastaanottajille. Tavarat kuljettiin 18 eri lähetyksenä (jäljempänä 18 lähetystä) lentokoneella Frankfurt am Mainiin (Saksa), jossa ne siirrettiin toiseen lentokoneeseen, jolla ne kuljetettiin Kreikkaan.

20

Ateenan (Kreikka) lentoaseman tullitoimipaikka ilmoitti 23.10.2008 päivätyllä kirjeellä Frankfurtin päätullitoimipaikalle, että 18 lähetystä oli kuljetettu Kreikkaan tullisäännösten vastaisesti.

21

Frankfurtin päätullitoimipaikka totesi näiden tietojen perusteella, että 18 lähetyksestä 14:ää ei ollut esitetty tullille Saksassa tullikoodeksin 40 artiklassa säädetyn mukaisesti, joten lähetykset oli tuotu Euroopan unionin tullialueelle säännösten vastaisella tavalla. Se katsoi näin ollen, että lähetysten osalta oli syntynyt tullikoodeksin 202 artiklan nojalla tuontitullivelka säännösten vastaisesti tapahtuneen lähetysten tuonnin johdosta.

22

Frankfurtin päätullitoimipaikka katsoi 18 lähetyksestä kolmen osalta, että kyseiset tavarat olivat olleet Frankfurt am Mainin lentokentälle saapumisestaan lähtien väliaikaisesti varastoituina, että ne oli kuljetettu Ateenaan ilman, että niitä olisi asetettu yhteisön ulkoiseen passitusmenettelyyn, ja että ne oli sen takia siirretty luvatta pois niiden varastointipaikalta. Se totesi viimeisestä lähetyksestä, että kyseiseen lähetykseen kuuluvat tavarat olivat kuljetettu ennen niiden Ateenaan viemistä Pariisista (Ranska) Frankfurt am Mainiin asianmukaisesti päätetyssä ulkoisessa passitusmenettelyssä, mutta nekin oli kuitenkin siirretty luvatta pois niiden varastointipaikalta. Frankfurtin päätullitoimipaikka katsoi, että näiden neljän lähetyksen osalta oli syntynyt tullikoodeksin 203 artiklan perusteella tuontitullivelka niitä koskevien tullioikeudellisten säännösten vastaisten toimien johdosta.

23

Tämän seurauksena Frankfurtin päätullitoimipaikka teki näistä 18 lähetyksestä 30.11. ja 1.12.2010 välillä viisi FedExille osoitettua tuontitullin kantamispäätöstä. Päätullitoimipaikka katsoi, että lähetyksistä oli maksettava tuonnin arvonlisäveroa, jota kutsutaan Saksassa tuonnin liikevaihtoveroksi, sillä perusteella, että UStG:n 21 §:n 2 momentin mukaan tätä veroa koskee vastaavasti se, mitä tulleja koskevissa säännöksissä säädetään.

24

FedEx maksoi näistä viidestä päätöksestä seuraavan tuontitullin ja tuonnin liikevaihtoveron. Kyseinen yhtiö vaati kuitenkin marraskuussa 2011 viranomaisia palauttamaan nämä tullit ja veron sillä perusteella, että ne oli kannettu unionin oikeuden vastaisesti kahteen kertaan. FedEx väitti, että kyseiset tavarat oli luovutettu vapaaseen liikkeeseen niiden saavuttua Ateenaan ja että niistä oli kannettu tuontitullit ja kreikkalainen tuonnin liikevaihtovero. Frankfurtin päätullitoimipaikka hylkäsi 9. ja 10.4.2013 tekemillään päätöksillä palautushakemukset.

25

FedEx saattoi näiden päätösten riitauttamiseksi vireille oikaisuvaatimusmenettelyt, joiden jälkeen verohallinto muutti 30.11 ja 1.12.2010 välillä tekemissään päätöksissä soveltamaansa veron perustetta kahdessa päätöksessä viidestä ja palautti näihin päätöksiin liittyvän tuonnin liikevaihtoveron osittain.

26

FedEx nosti näistä viidestä päätöksestä 13.6.2014 kanteen Hessisches Finanzgerichtissä (Hessenin verotuomioistuin, Saksa). FedEx luopui suullisessa käsittelyssä kanteensa vaatimuksista tuontitullien osalta mutta pysytti tuonnin liikevaihtoveroa koskevan vaatimuksensa. FedExin mukaan tuonnin liikevaihtovero on kulutusvero, jota kannetaan ainoastaan tavaroista, jotka tosiasiallisesti kulutetaan maan alueella. Koska kyseiset tavarat on kuljetettu Kreikkaan ilman, että ne olisivat koskaan tulleet taloudelliseen vaihdantaan Saksassa, niitä ei voida katsoa tavaroiksi, jotka ovat saapuneet Saksan alueelle ja joiden osalta voisi olla kyse verollisesta liiketoimesta tämän perusteella.

27

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on siten epävarma siitä, onko kyseisten tavaroiden osalta syntynyt tuonnin arvonlisäveroa Saksassa tämän tuomion 21 ja 22 kohdassa mainittujen tullioikeudellisten säännösten vastaisten ja tuontitullivelan syntymiseen johtaneiden toimien seurauksena.

28

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee tältä osin 2.6.2016 annetun tuomion Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:405) 65 kohdan, jossa viitataan ”vaaraan” tavaroiden tulemisesta taloudelliseen vaihdantaan Euroopan unionissa. Kyseinen tuomioistuin toteaa, että jos tätä käsitettä on sovellettava niissä tapauksissa, joissa unionin alueelle saapuneita tavaroita ei ole asetettu tullimenettelyyn tai niihin on lakattu soveltamasta sitä menettelyä, johon ne oli asetettu, on yksinomaan tutkittava, onko olemassa vaaraa siitä, että nämä tavarat saatetaan unionin taloudelliseen vaihdantaan kyseisen jäsenvaltion veroalueella. Käsiteltävänä olevassa asiassa olisi katsottava, että tällainen vaara on olemassa, koska kyseiset tavarat eivät nimenomaisesti olleet tai ne eivät olleet enää tullivalvonnassa niiden säännösten vastaisesti tapahtuneen tuonnin tai tullivalvonnasta poissiirtämisen takia. Unionin tullialueelle säännösten vastaisesti tuodut tavarat olisi nimittäin voitu siirtää pois huomaamattomasti ja saattaa ne verottoman kulutuksen kohteeksi.

29

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin unionin tuomioistuimen 1.6.2017 antaman tuomion Wallenborn Transports (C?571/15, EU:C:2017:417) ja sen 18.5.2017 antaman tuomion Latvijas Dzelzce?š (C?154/16, EU:C:2017:392) johdosta, syntyykö tuonnin arvonlisävero jäsenvaltiossa, jonka veroalueelle kyseiset tavarat ovat saapuneet unionissa, ainoastaan silloin, kun nämä tavarat saatetaan unionin taloudelliseen vaihdantaan myös kyseisen jäsenvaltion veroalueella. Tällaisessa tapauksessa tavarat ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan ainoastaan silloin, kun ne on luovutettu vapaaseen liikkeeseen tullioikeudellisten säännösten mukaisesti tai kun tullioikeudellisten säännösten vastaisen toimien johdosta on oletettavaa, että tavarat ovat tulleet edellä mainittuun taloudelliseen vaihdantaan ja että ne ovat voineet olla kulutuksen tai käytön kohteena. Ainoastaan näissä kahdessa tilanteessa voi olla kyseessä

arvionlisäverodirektiivissä tarkoitettu ”maahantuonti”.

30

Tässä tilanteessa Hessisches Finanzgericht päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Edellyttääkö [arvonlisävero]direktiivin 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?

2)

Jos maahantuonti edellyttää tavaran tulemista taloudelliseen vaihdantaan unionissa:

Onko unionin alueelle saapunut tavara tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa jo silloin, jos tavaraa ei ole tullioikeudellisten säännösten vastaisesti asetettu mihinkään [arvonlisävero]direktiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuun menettelyyn tai jos tavara asetetaan aluksi tällaiseen menettelyyn, siihen lakataan tullisäännösten vastaisten toimien vuoksi myöhemmin soveltamasta tätä menettelyä, vai edellyttääkö unionin taloudelliseen vaihdantaan tuleminen tullisäännösten vastaisten toimien osalta sitä, että voidaan olettaa, että tavara tuli kyseisten tullisäännösten vastaisten toimien vuoksi unionin taloudelliseen vaihdantaan sen jäsenvaltion veroalueella, jossa nämä toimet tehtiin, ja että tavara on voinut olla kulutuksen tai käytön kohteena?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

31

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 30 artiklaa tulkittava siten, että silloin, kun tavara on saapunut unionin alueelle, näissä säännöksissä oleva tavaran maahantuonnin käsite tarkoittaa yksinomaan tämän tavaran tulemista taloudelliseen vaihdantaan unionissa, vai kattaako tämä käsite myös vaaran siitä, että tavara tulee tähän vaihdantaan.

32

Aluksi on muistutettava siitä, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeussäännön tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 28.3.2019, Cogeco Communications, C?637/17, EU:C:2019:263, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan tavaroiden maahantuonnista on suoritettava arvonlisäveroa. Kyseisen direktiivin 30 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”tavaroiden maahantuonnilla” tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen 24 artiklan mukaisesti.

34

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että koska arvonlisävero on luonteeltaan kulutusvero, sitä sovelletaan tavaroihin ja palveluihin, jotka tulevat taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja voivat olla kulutuksen kohteena (tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzce?š, C?154/16, EU:C:2017:392, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35

Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen sanamuodosta käy ilmi, että kyseiset tavarat on kuljetettu niiden lopullisena määränpäänä olleeseen Kreikkaan, missä ne on kulutettu. Näin ollen on riidatonta, että tavarat ovat tulleet arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla taloudelliseen vaihdantaan unionissa.

36

Kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa, pääasian kaltaisessa asiassa kysymyksestä, onko olemassa ”vaaraa” siitä, että tavara tulee taloudelliseen vaihdantaan unionissa, on riittävää todeta, että koska tämä tavara on jo ollut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ja 30 artiklassa tarkoitetun ”maahantuonnin” kohteena, on ilmeistä, että kysymys on luonteeltaan hypoteettinen.

37

Kun siis otetaan huomioon tämän tuomion 32 kohdassa esitetty oikeuskäytäntö, ensimmäistä kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi.

Toinen kysymys

38

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 30 artiklaa tulkittava siten, että silloin,

kun tavara on saapunut unionin alueelle, tämä tavara on tullut unionin taloudelliseen vaihdantaan tietyssä jäsenvaltiossa jo sillä perusteella, että kyseisen tavaran osalta on tehty tässä jäsenvaltiossa tullivelan syntymiseen johtaneita tullisäännösten vastaisia toimia.

39

Tässä on korostettava, että arvonlisäverodirektiivin 60 artiklan sanamuodon mukaan tavaroiden maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisöön. Arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan ensimmäisen kohdassa säädetään, että poiketen siitä, mitä 60 artiklassa säädetään, silloin kun tavara, joka ei ole vapaassa liikkeessä, asetetaan sen yhteisöön saapumisen jälkeen johonkin edellä mainitun direktiivin 156 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen, kokonaan tuontitulleista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, kyseisen tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä tai tilanteita lakataan soveltamasta tavaraan.

40

Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa säädetään, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu. Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään muun muassa, että jos tavara sen saavuttua unioniin asetetaan tullivarastointimenettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä. Kuitenkin tämän artiklan 1 kohdan toinen alakohta koskee erityistilannetta, jossa sellaisten maahantuotujen tavaroiden, joista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.

41

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 vaihdantaan 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 (tuomio 28.2.1984, Einberger, 294/82, EU:C:1984:81, 18 kohta ja tuomio 11.7.2013, Harry Winston, C?273/12, EU:C:2013:466, 41 kohta).

42

Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy ilmi, että eri kolmansista maista peräisin olevia tuontitullien alaisia tavaroita kuljetettiin vuonna 2008 Saksaan sitä varten, että ne kuljetettiin sieltä edelleen niiden lopullisena määränpäänä olevaan Kreikkaan. Tiettyjä näistä tavaroista ei ollut esitetty Saksan tulliviranomaisille, ja ne oli näin ollen tuotu säännösten vastaisella tavalla unionin tullialueelle. Muut tavarat oli tuotu säännösten mukaisella tavalla unionin tullialueelle Saksassa mutta ne oli kuljetettu sen jälkeen Kreikkaan ja siirretty pois tullivalvonnasta tullioikeudellisten säännösten vastaisesti.

43

On riidatonta, että kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa unionin tullialueelle kyseiset tavarat tuoneelle yhtiölle on syntynyt tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a

alakohdan ja 203 artiklan 1 kohdan perusteella Saksassa tuontitullivelka tullioikeudellisten säännösten vastaisten toimien johdosta.

44

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan 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 (tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C?226/14 ja C?228/14, EU:C:2016:405, 65 kohta ja tuomio 1.6.2017, Wallenborn Transports, C?571/15, EU:C:2017:417, 54 kohta).

45

Erityisesti unionin tuomioistuin on todennut, että periaatteessa on oletettava, että tuontitullien alaiset tavarat, jotka on siirretty pois tullivalvonnasta vapaa-alueella ja jotka eivät enää ole kyseisellä alueella, ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa (tuomio 1.6.2017, Wallenborn Transports, C?571/15, EU:C:2017:417, 55 kohta).

46

Käsiteltävässä asiassa on yhtäältä tämän tuomion 44 ja 45 kohdassa mainitun oikeuskäytännön takia periaatteessa oletettava niistä tavaroista, joita ei ole tuotu säännösten mukaisella tavalla unionin tullialueelle, että ne ovat tulleet unionin taloudelliseen vaihdantaan sen jäsenvaltion alueella, jossa ne ovat saapuneet unioniin, eli Saksassa.

47

Toisaalta niistä tavaroista, jotka on siirretty pois tullivalvonnasta, on todettava, että niihin lakattiin soveltamasta Saksassa sitä tullimenettelyä, johon ne oli asetettu. Näin ollen tämän tuomion 44 ja 45 kohdassa mainitun oikeuskäytännön nojalla on myös oletettava, että ne ovat tulleet unionin taloudelliseen vaihdantaan tässä jäsenvaltiossa.

48

Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 56 ja 68 kohdassa, tällainen olettama voidaan kuitenkin kumota, jos osoitetaan, että sellaisista tullisäännösten vastaisista toimista huolimatta, jotka ovat johtaneet tuontitullivelan syntymiseen siinä jäsenvaltiossa, jossa toimet tehtiin, tavara on tullut unionin taloudelliseen vaihdantaan toisen jäsenvaltion alueella, jossa sen oli määrä tulla kulutukseen. Tällaisessa tapauksessa arvonlisäveron verotettava tapahtuma toteutuu tässä toisessa jäsenvaltiossa.

49

Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy ilmi, että vaikka kyseisiä tavaroita koskevat tullisäännösten vastaiset toimet oli tehty Saksan alueella, tavarat oli ainoastaan uudelleenlastattu siellä lentokoneesta toiseen.

50

On totta, että kyseiset tavarat, jotka olivat aineellisesti unionin alueella, eivät olleet näiden tullisäännösten vastaisten toimien takia enää Saksan tulliviranomaisten valvonnassa ja näiltä viranomaisilta oli viety mahdollisuus valvoa tavaroiden liikkumista.

51

Käsiteltävänä olevassa asiassa ennakkoratkaisun esittämisestä tehdystä päätöksestä kuitenkin ilmenee, että on osoitettu, että kyseiset tavarat on kuljetettu niiden määränpäänä olevaan Kreikkaan, jossa ne on kulutettu.

52

Näin ollen pääasian kaltaisessa asiassa Saksan alueella tapahtuneet tullisäännösten vastaiset toimet eivät sellaisenaan riitä siihen, että niiden perusteella voitaisiin katsoa, että kyseiset tavarat on tuotu unionin taloudelliseen vaihdantaan Saksassa.

53

Näin ollen on todettava, että tällaisessa asiassa tavarat ovat tulleet unionin taloudelliseen vaihdantaan niiden lopullisena määränpäänä olevassa jäsenvaltiossa ja että tämän seurauksena näihin tavaroihin liittyvä tuonnin arvonlisävero on syntynyt tässä jäsenvaltiossa.

54

Kun otetaan huomioon edellä todettu, esitettyyn toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 30 artiklaa on tulkittava siten, että silloin, kun tavara on saapunut unionin alueelle, tämä tavara ei ole tullut unionin taloudelliseen vaihdantaan tietyssä jäsenvaltiossa vielä sillä perusteella, että kyseisen tavaran osalta on tehty tässä jäsenvaltiossa sellaisia tullisäännösten vastaisia toimia, jotka ovat johtaneet tuontitullivelan syntymiseen tässä valtiossa, kun on osoitettu, että sama tavara on kuljetettu sen määränpäänä olevaan toiseen jäsenvaltioon, jossa se on kulutettu, jolloin tähän tavaraan liittyvä tuonnin arvonlisävero syntyy ainoastaan tässä toisessa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

55

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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 30 artiklaa on tulkittava siten, että silloin, kun tavara on saapunut Euroopan unionin alueelle, tämä tavara ei ole tullut Euroopan unionin taloudelliseen vaihdantaan tietyssä jäsenvaltiossa vielä sillä perusteella, että kyseisen tavaran osalta on tehty tässä jäsenvaltiossa sellaisia tullisäännösten vastaisia toimia, jotka ovat johtaneet tuontitullivelan syntymiseen tässä valtiossa, kun on osoitettu, että sama tavara on kuljetettu sen määränpäänä olevaan toiseen jäsenvaltioon, jossa se on kulutettu, jolloin tähän tavaraan liittyvä tuonnin arvonlisävero syntyy ainoastaan tässä toisessa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: saksa.