

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

18 päivänä tammikuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 30 artiklan ensimmäinen kohta – 60 artikla – 71 artiklan 1 kohta – Verollisten liiketoimien paikka – Tavarat, jotka tuodaan Euroopan unionin tullialueelle ensimmäisessä jäsenvaltiossa tullisääntöjen vastaisesti ja jotka kuljetetaan sen jälkeen toiseen jäsenvaltioon – Paikka, jossa velvollisuus tuonnin arvonlisäveron maksamiseen syntyy – Kansallinen säännös, jossa viitataan unionin tullilainsäädäntöön

Asiassa C-791/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Hamburg (Hampurin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 6.12.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.12.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

G.A.

vastaa

Hauptzollamt Braunschweig,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja O. Spineanu-Matei (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J.-C. Bonichot ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: T. ?apeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- G.A., edustajanaan A. Fetzer, Rechtsanwalt,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään F. Behre, J. Jokubauskait? ja M. Salyková,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 30 ja 60 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat G.A. ja Hauptzollamt Braunschweig

(Braunschweigin päätullitoimipaikka, Saksa) ja joka koskee arvonlisäveron kantamista savukkeiden laittomasta tuonnista Euroopan unioniin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava muun muassa seuraavista liiketoimista:

”– –

d) tavaroiden maahantuonnista.”

4 Kyseisen direktiivin 30 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden maahantuonnilla’ tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista [Euroopan unioniin], joka ei ole vapaassa liikkeessä [EUT-]sopimuksen [29] artiklan mukaisesti.”

5 Mainitun direktiivin V osastoon, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, sisältyy 4 luku, jonka otsikko on ”Tavaroiden maahantuontipaikka” ja johon kuuluu 60 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan [unioniin].”

6 Saman direktiivin VI osastoon, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen”, sisältyy 4 luku, jonka otsikko on ”Tavaroiden maahantuonti” ja johon kuuluu 70 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

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

7 Direktiivin 2006/112 mainitussa 4 luvussa olevassa 71 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavara sen saavuttua [unioniin] 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 – – tulleja, – – 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.”

Tullikoodeksi

8 Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2000 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 2700/2000 (EYVL 2000, L 311, s. 1) (jäljempänä

tullikoodeksi), 202 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

a) tuontitullien alainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti [unionin] tullialueelle – –

– –

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.

3. Velallisina ovat:

– säännösten vastaiseen tuontiin syylästynyt henkilö,

– säännösten vastaiseen tuontiin osallistuneet henkilöt, jotka ovat tienneet tai joiden olisi kohtuudella pitänyt tietää tuonnin olleen säännösten vastaista, sekä

– kyseistä tavaraa hankkineet tai hallussaan pitäneet henkilöt, jotka tavaran hankkiessaan tai vastaanottaessaan ovat tienneet taikka joiden olisi tällöin kohtuudella pitänyt tietää tavaran olleen säännösten vastaisesti tuotua.”

9 Tullikoodexin 215 artiklan 4 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Jos tulliviranomainen toteaa, että tullivelka on 202 artiklan nojalla syntynyt toisessa jäsenvaltiossa, tullivelan katsotaan syntyneen siinä jäsenvaltiossa, jossa sen syntyminen on todettu, jos velan määrä on pienempi kuin 5 000 euroa.”

Saksan oikeus

10 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin se julkaistiin 21.2.2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), 21 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuonnin liikevaihtoveroon sovelletaan vastaavasti tulleja koskevia säännöksiä;

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Puolassa asuva G.A. osti 29.9.2012 Puolassa sijaitsevilta markkinoilta yhteensä 43 760 savuketta, joiden pakkauksissa oli ainoastaan Ukrainan ja Valko-Venäjän veromerkit. Hän kuljetti nämä savukkeet tulliviranomaisille ilmoittamatta Braunschweigin alueelle (Saksa), jossa hän 2.10.2012 luovutti ne saksalaiselle ostajalle. G.A. pidätettiin, savukkeet takavarikoitiin ja ne hävitettiin myöhemmin.

12 Hauptzollamt Braunschweig (Braunschweigin päätullitoimipaikka, Saksa) totesi, että savukkeet oli tuotu säännösten vastaisesti unionin tullialueelle, ja se katsoi, että tullivelka oli syntynyt tullikoodexin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti ja että G.A. oli tullivelallinen tullikoodexin 202 artiklan 3 kohdan kolmannen luetelmakohdan perusteella. Mainittu tullitoimipaikka katsoi myös, että liikevaihtoverolain 21 §:n 2 momentin mukaan velvollisuus tuonnin arvonlisäveron maksamiseen oli syntynyt Saksassa. Näin ollen se teki 3.2.2015 arvonlisäverotuspäätöksen, jonka määrä oli 2 006,38 euroa.

13 G.A:n vireille panema oikaisuvaatimusmenettely ei menestynyt, joten hän nosti tästä verotuspäätöksestä kumoamiskanteen Finanzgericht Hamburgissa (Hampurin verotuomioistuin, Saksa), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

14 Koska sen käsiteltävänä oleva asia koskee muun muassa sitä, onko riidanalainen tuonnin arvonlisävero tullut maksettavaksi Saksassa, kyseinen tuomioistuin pohtii, mitkä säännöt ovat merkityksellisiä määritettäessä paikkaa, jossa velvollisuus arvonlisäveron maksamiseen on syntynyt.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että savukkeiden tuontipaikka on Puolassa, koska savukkeet ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa kyseisen jäsenvaltion alueen kautta. Näin ollen Saksan tulliviranomaiset ovat toimivaltaisia vahvistamaan ja kantamaan tuonnin arvonlisäveron vain sillä edellytyksellä, että velvollisuuden tämän veron maksamiseen katsotaan syntyneen Saksassa sen syntypaikkaa koskevan oikeudellisen fiktion perusteella. Se toteaa, että liikevaihtoverolain 21 §:n 2 momentilla saatetaan analogisesti sovellettavaksi tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohta, jossa säädetään, että tullivelan katsotaan syntyneen siinä jäsenvaltiossa, jossa sen syntyminen on todettu, jos velan määrä on alle 5 000 euroa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, onko kyseinen säännös direktiivin 2006/112 mukainen.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tässä yhteydessä, että direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa oleva viittaus tullilainsäädäntöön ei koske arvonlisäverovelan syntypaikkaa. Yhtäältä tässä säännöksessä ei viitata tullilainsäädäntöön kaikkien arvonlisäverovelan syntymisen edellytysten osalta. Toisaalta maahantuontipaikka otetaan huomioon direktiivin 2006/112 60 ja 61 artiklassa määritettäessä arvonlisäverollisten liiketoimien suorituspaikka.

17 Tässä tilanteessa Finanzgericht Hamburg on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiivin [2006/112] ja erityisesti sen 30 ja 60 artiklan vastaista, jos jäsenvaltion oikeussäännössä todetaan, että [tullikoodeksin] 215 artiklan 4 kohtaa sovelletaan analogisesti tuonnin arvonlisäveroon?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2006/112 30 artiklan ensimmäistä kohtaa, 60 artiklaa ja 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohtaa sovelletaan analogisesti maahantuonnin arvonlisäveroon määritettäessä sitä paikkaa, jossa velvollisuus maahantuonnin arvonlisäveron maksamiseen syntyy.

19 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään, että tavaroiden maahantuonti on arvonlisäverollinen liiketoimi. Kyseisen direktiivin 30 artiklan ensimmäisen alakohdan mukaan tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista unioniin, joka ei ole vapaassa liikkeessä SEUT 29 artiklan mukaisesti.

20 Mainitun direktiivin 60 artiklassa säädetään, että tuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan unioniin.

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

22 Direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään kuitenkin, että jos maahantuoduista tavaroista on kannettava muun muassa tulleva, verotettava tapahtuma toteutuu ja arvonlisäverosaatava syntyy silloin, kun nämä tullit aiheuttava tapahtuma toteutuu ja tullisaatava syntyy.

23 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan kytkeä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen tullin perusteena olevaan tapahtumaan ja tullisaatavan syntymiseen. Tämä kytkentä selittyy sillä, että maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron ja tullien olennaiset piirteet vastaavat siltä osin toisiaan, että velvollisuus niiden maksamiseen syntyy, kun tavara tuodaan unioniin ja saatetaan sen jälkeen vaihdantaan jäsenvaltioissa (tuomio 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Arvonlisäveron syntypaikka – II), C-368/21, EU:C:2022:647, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Jotta voidaan määrittää direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetty tullilainsäädännön ja arvonlisäverolainsäädännön välinen kytkentä erityisesti sen selvittämiseksi, koskeeko se myös tuonnin arvonlisäveron alaisten tavaroiden maahantuontipaikkaa, on tutkittava tässä säännöksessä tullilainsäädäntöön tehdyn viittauksen ulottuvuus.

25 Tältä osin on ensinnäkin todettava, että direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan sanamuodossa viitataan ainoastaan ajankohtaan, jona verotettava tapahtuma toteutuu ja arvonlisäverosaatava syntyy. Tässä säännöksessä ei viitata tuontipaikan osalta tullilainsäädäntöön.

26 Sanamuodon mukaisen tulkinnan mukaan viittaus tullilainsäädäntöön koskee siis ainoastaan verotettavan tapahtuman toteutumisajankohdan ja arvonlisäverosaatavan syntymisen määrittämistä eikä maahantuontipaikan määrittämistä.

27 Toisaalta direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan asiayhteydestä on todettava, että tämä säännös kuuluu kyseisen direktiivin VI osastoon, joka koskee ”verotettavaa tapahtumaa ja verosaatavan syntymistä”. Mainitun direktiivin 60 artikla sisältyy sitä vastoin direktiivin V osastoon, joka koskee erityisesti ”verollisten liiketoimien paikkaa”, ja tarkemmin sanottuna kyseisen osaston 4 lukuun, jonka otsikko on ”Tavaroiden maahantuontipaikka”.

28 Kaikista näistä seikoista seuraa, että direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että siinä ei luoda yleistä kytkentää direktiivin 2006/112 ja tullikoodeksin välille eikä siinä etenkään määritetä tavaroiden maahantuontipaikkaa niiden arvonlisäverotusta varten.

29 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö tukee tätä tulkintaa.

30 Unionin tuomioistuin on tosin katsonut, että kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa vahvistettu maahantuonnista maksettavan arvonlisäveron ja tullien rinnakkaisuus (ks. vastaavasti tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, 41 kohta), tullivelan lisäksi voi syntyä arvonlisäverovelka, jos tullivelan aiheuttaneen sääntöjenvastaisen toiminnan perusteella on 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 toteutumisen (tuomio 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Arvonlisäveron syntypaikka – II), C?368/21, EU:C:2022:647, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Tämä oletama voidaan kuitenkin kumota, jos osoitetaan, että sellaisista tullisäännösten vastaisista toimista huolimatta, jotka ovat johtaneet tuontitullivelan syntymiseen siinä jäsenvaltiossa, jossa toimet tehtiin, tavara on tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa toisen jäsenvaltion alueella, jossa sen oli määrä tulla kulutukseen. Tällaisessa tapauksessa maahantuonnin arvonlisäveron verotettava tapahtuma toteutuu tässä toisessa jäsenvaltiossa (tuomio 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Arvonlisäveron syntypaikka – II), C?368/21, EU:C:2022:647, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Lopuksi on syytä korostaa arvonlisäveroon sovellettavan verotuksen alueperiaatteen merkitystä. Toisin kuin tullit, jotka kertyvät unionille riippumatta siitä, mikä jäsenvaltio ne kantaa, maahantuonnin arvonlisäverosta saatavat tulot kuuluvat tämän periaatteen mukaisesti sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, 37 kohta).

33 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevien tietojen mukaan pääasiassa kyseessä olevat savukkeet ovat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa Puolassa ja ne oli tarkoitettu kulutukseen kyseisessä jäsenvaltiossa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava, kun otetaan huomioon muun muassa unioniin laittomasti tuotujen tavaroiden määrä ja tapa, jolla ne on ostettu ja tämän jälkeen siirretty. Tämän tuomion 30 kohdassa mieleen palautetun oikeuskäytännön mukaan Puolan olisi siten katsottava olevan paikka, jossa velvollisuus näiden savukkeiden maahantuonnin arvonlisäveron maksamiseen on syntynyt.

34 Tavarain maahantuontipaikan määrittäminen soveltamalla direktiivin 2006/112 säännösten sijasta analogisesti tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohtaa merkitsisi sitä, että tällaisessa tapauksessa maahantuonnin arvonlisäveroon liittyvät tulot kertyisivät kyseisessä säännöksessä vahvistetun oikeudellisen fiktion nojalla sille jäsenvaltiolle, jossa tullivelan syntyminen on todettu, eli Saksalle, mikä olisi vastoin arvonlisäveroon sovellettavan verotuksen alueperiaatteen soveltamisalaa.

35 Tässä yhteydessä on vielä korostettava, että mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaisi, että pääasiassa kyseessä olevat savukkeet oli tarkoitettu kulutettaviksi Puolassa, toimivaltainen Saksan viranomainen olisi hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 (EUVL 2010, L 268, s. 1) 13 artiklan 1 kohdan mukaisesti velvollinen toimittamaan ilman edeltävää pyyntöä näiden savukkeiden takavarikointiin liittyvät tiedot Puolan toimivaltaiselle viranomaiselle erityisesti tässä toisessa jäsenvaltiossa olevan verotulojen menetyksen vaaran välttämiseksi.

36 Esitettyyn kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiivin 2006/112 30 artiklan ensimmäistä kohtaa, 60 artiklaa ja 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohtaa sovelletaan analogisesti maahantuonnin arvonlisäveroon määritettäessä sitä paikkaa, jossa velvollisuus maahantuonnin arvonlisäveron maksamiseen syntyy.

Oikeudenkäyntikulut

37 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 30 artiklan ensimmäistä kohtaa, 60 artiklaa ja 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa

on tulkittava siten, että

ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2000 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 2700/2000, 215 artiklan 4 kohtaa sovelletaan analogisesti maahantuonnin arvonlisäveroon määritettäessä sitä paikkaa, jossa velvollisuus maahantuonnin arvonlisäveron maksamiseen syntyy.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.