



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

8 päivänä syyskuuta 2016 *

[Tekstiä oikaistu 6.10.2016 annetulla määräyksellä]

Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteinen tullitariffi — Yhdistetty nimikkeistö —
Tavaroiden luokittelu — Yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeen tulkinta — Direktiivi
2008/118/EY — Valmisteveron alaisten tavaroiden tuonti — Tullisuspensiomenettely tai -järjestelmä —
Seuraukset, jotka aiheutuvat yhdistetyn nimikkeistön väärän alanimikkeen ilmoittamisesta
tulli-ilmoituksessa — Valmisteveron alaisten tavaroiden liikkumisen aikana
havaitut sääntöjenvastaisuudet

Asiassa C-409/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Debreceni közigazgatási és munkaügyi bíróság (Debrecenin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on esittänyt 15.7.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.8.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça, varapresidentti A. Tizzano, joka hoitaa viidennen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits, ja M. Berger,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.11.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft., edustajinaan E. Czeglédi ja E. Sieber-Fazakas, ügyvédek,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

- Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága, asiamiehinään A. Keresztesi ja Gy. Kiss,
 - Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér Miklós ja G. Koós,
 - Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek ja J. Vlácil,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään K. Talabér-Ritz, L. Grønfeldt ja F. Tomat,
- kuultuaan julkisasiamiehen 4.2.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL 1987, L 256, s. 1) liitteessä I, sellaisena kuin se on muutettuna 5.10.2010 annetulla komission asetuksella (EU) N:o 861/2010 (EUVL 2010, L 284, s. 1) (jäljempänä asetus N:o 2658/87), olevien yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeiden 2401 10 35 ja 2403 10 90 sekä valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 1) 2 artiklan b alakohdan, 4 artiklan 6 ja 8 alakohdan sekä 38 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Schenker Nemzetközi Szállítványozási és Logisztikai Kft. (jäljempänä Schenker) ja Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-Alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága (Unkarin vero- ja tullihallituksen alainen pohjois-Alföldin alueellinen tulli- ja veroasioita käsittelevä keskusvirasto, Unkari, jäljempänä ylempään asteen viranomaisen) ja jossa on kyse yhdistettyyn nimikkeistöön kuuluvan *light air cured* -tupakan tariffiluokittelusta sekä siitä, onko tästä mahdollisesti kannettava valmistevero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansainvälinen oikeus

Harmonoidusta järjestelmästä tehty yleissopimus

- 3 Tulliyhteistyöneuvosto, josta on tullut Maailman tullijärjestö, perustettiin mainitun neuvoston perustamista koskevalla, Brysselissä 15.12.1950 allekirjoitetulla yleissopimuksella. Harmonoidun tavarankuvaus- ja tavarankoodausjärjestelmän (jäljempänä harmonoitu järjestelmä) on laatinut Maailman tullijärjestö, ja se on otettu käyttöön harmonisoidusta [ts. harmonoidusta] tavarankuvaus- ja -koodausjärjestelmästä Brysselissä 14.6.1983 tehdyllä kansainvälisellä yleissopimuksella (jäljempänä harmonoidusta järjestelmästä tehty yleissopimus), joka on 24.6.1986 tehdyn muutospöytäkirjan kanssa hyväksytty Euroopan talousyhteisön puolesta 7.4.1987 tehdyllä neuvoston päätöksellä 87/369/ETY (EYVL 1987, L 198, s. 1).
- 4 Harmonoidusta järjestelmästä tehdyn yleissopimuksen 3 artiklan 1 kappaleen mukaan kukin sopimuspuoli sitoutuu siihen, että sen tullitariffi- ja tilastonimikkeistöt ovat harmonisoidun järjestelmän mukaisia, että se käyttää kaikkia harmonoidun järjestelmän nimikkeitä ja alanimikkeitä mitään lisäämättä tai muuttamatta niihin liittyvine numerokoodeineen ja että se noudattaa mainitun

järjestelmän numerojärjestystä. Kukin sopimuspuoli sitoutuu myös siihen, että se soveltaa harmonoidun järjestelmän yleisiä tulkintasääntöjä sekä kaikkia osa-, ryhmä- ja alanimikehuomautuksia, ja siihen, ettei se muuta osien, ryhmien nimikkeiden tai alanimikkeiden soveltamisalaa.

- 5 Maailman tullijärjestö hyväksyy harmonoidusta järjestelmästä tehdyn yleissopimuksen 8 artiklassa määrätyn edellytyksin harmonoidun järjestelmän komitean antamat selitykset ja tariffointisuositukset.
- 6 Nimikettä 2401 koskevilla harmonoidun järjestelmän selityksissä todetaan seuraavaa:

”24.01 – Valmistamaton tupakka; tupakanjätteet

2401.10 – riipimätön tupakka

2401.20 – osittain tai kokonaan riivitty tupakka

2401.30 – tupakanjätteet

Tähän nimikkeeseen kuuluvat:

1. Raakatupakka tuoreina kokonaisina kasveina tai lehtinä tai kuivattuina tai fermentoituina lehtinä, kokonaisina tai riivittyinä, myös tasoitettuina, revittyinä tai leikattuina (myös säännölliseen muotoon leikattuina, ei kuitenkaan poltettavaksi valmiina tupakkana).

Myös tupakanlehdet, jotka on sekoitettu, riivitty ja käsitelty erikoiskoosteisella nesteellä (’cased’) pääasiassa homehtumisen ja kuivumisen estämiseksi, mutta myös aromin säilyttämiseksi, kuuluvat tähän nimikkeeseen.

2. Tupakanjätteet, esim. lehtien käsittelyssä tai tupakkatuotteiden valmistuksessa syntyneet jätteet (varret, lehtiruodit ja -suonet, leikkuujätteet, pöly yms.).

– –”

- 7 Nimikettä 2403 koskevilla harmonoidun järjestelmän huomautuksissa todetaan seuraavaa:

”24.03 – Muu valmistettu tupakka sekä muut valmistetut tupakankorvikkeet; ’homogenoitu’ tai ’rekonstruoitu’ tupakka; tupakkauutteet ja -esanssit

2403.10 – piippu- ja savuketupakka, myös jos siinä on tupakankorviketta, sen määrästä riippumatta

— muut

2403.91 – – ’homogenoitu’ tai ’rekonstruoitu’ tupakka

2403.99 – – muut

Tähän nimikkeeseen kuuluvat:

1. polttotupakka, myös jos siinä on tupakankorviketta, sen määrästä riippumatta, esim. valmistettu tupakka piipunpolttua varten tai savukkeiden valmistukseen;

– –”

Unionin oikeus

Yhdistetty nimikkeistö

- 8 Euroopan unioniin tuotujen tavaroiden tulliluokittelua säännellään yhdistetyllä nimikkeistöllä.
- 9 Asetuksen N:o 2658/87 12 artiklan 1 kohdan mukaan Euroopan komissio antaa vuosittain asetuksen, johon sisältyvät yhdistetyn nimikkeistön täydellinen toisinto Euroopan unionin neuvoston tai komission toteuttamien toimenpiteiden mukaisena sekä tullien määrät. Kyseistä asetusta sovelletaan seuraavan vuoden 1 päivästä tammikuuta.
- 10 Pääasiassa kyseessä oleviin tosiseikkoihin, jotka tapahtuivat vuonna 2011, sovelletaan asetuksessa N:o 861/2010 olevaa yhdistetyn nimikkeistön versiota.
- 11 Yhdistetyn nimikkeistön yleisissä tulkintasäännöissä, jotka sisältyvät yhdistetyn nimikkeistön ensimmäisen osan I osaston A kohtaan, todetaan seuraavaa:

”Tavarat luokitellaan yhdistettyyn nimikkeistöön seuraavien periaatteiden mukaisesti.

1. Nimikkeistön jaksojen, ryhmien tai alaryhmien otsikot ovat ainoastaan ohjeellisia; oikeudellisesti luokittelu määräytyy nimikkeiden sekä asianomaisten jaksojen tai ryhmien huomautusten sanamuodon mukaisesti ja, jollei näistä nimikkeistä ja huomautuksista muuta johdu, seuraavien sääntöjen mukaisesti.

--

2. a) Nimikkeessä oleva tavaraa koskeva viittaus tarkoittaa tätä tavaraa myös epätäydellisenä tai viimeistelemättömänä, jos sillä tullille esitettäessä on täydellisen tai valmiin tavarän olennaiset ominaisuudet. Viittaus tarkoittaa myös tätä tavaraa täydellisenä tai valmiina taikka tavaraa, jota edellä olevien määräysten mukaan on pidettävä täydellisenä tai valmiina, jos se esitetään tullille kokoamattomana tai osiinsa purettuna.
b) Nimikkeessä oleva ainetta koskeva viittaus tarkoittaa tätä ainetta sellaisenaan tai sekoitettuna taikka yhdistettynä muihin aineisiin. Viittaus tiettyä ainetta oleviin tavaroihin tarkoittaa tavaroita, jotka ovat kokonaan tai osaksi kyseistä ainetta. Useammasta kuin yhdestä aineesta koostuvat tavarat on luokiteltava 3 säännön periaatteiden mukaisesti.
3. Jos tavarat 2 säännön b alakohdan mukaan tai muutoin olisi luokiteltava kahteen tai useampaan nimikkeeseen, ne luokitellaan seuraavasti.
a) Tavarän kuvaukseltaan yksityiskohtaisinta nimikettä on sovellettava ennen yleisempiä nimikkeitä. Jos kuitenkin kahdessa tai useammassa nimikkeessä kussakin tarkoitetaan ainoastaan osaa sekoitettujen tai kokoonpantujen tavaröiden sisältämistä aineista tai ainoastaan osaa vähittäismyyntiä varten pakattujen sarjojen sisältämistä tavaroista, näitä sekoitetun tai kokoonpannun tavarän nimikkeitä on pidettävä yhtä yksityiskohtaisina, vaikka tavara kuvattaisiin jossakin niistä täydellisemmin tai täsmällisemmin.
b) Jos sekoitettuja, eri aineista koostuvia tai eri tavaroista kokoonpantuja tavaroita ja vähittäismyyntiä varten pakattujen sarjojen sisältämiä tavaroita ei voida luokitella 3 säännön a alakohdan mukaan, ne luokitellaan sen aineen tai tavarän mukaan, joka antaa tavaroille niiden olennaisen luonteen, jos tällaista perustetta voidaan soveltaa.
c) Jos tavaroita ei voida luokitella 3 säännön a tai b alakohdan mukaan, ne luokitellaan kyseeseen tulevista nimikkeistä numerojärjestyksessä viimeiseen.
4. Tavarat, joita ei voida luokitella edellä olevien sääntöjen mukaan, luokitellaan lähinnä samankaltaisten tavaröiden nimikkeeseen.

--

6. Oikeudellisesti tavaroiden luokittelu kunkin nimikkeen alanimikkeisiin määräytyy näiden alanimikkeiden ja niiden huomautusten sanamuodon sekä soveltuvin osin edellä olevien sääntöjen mukaisesti, ottaen kuitenkin huomioon, että ainoastaan samantasoiset alanimikkeet ovat keskenään vertailukelpoisia. Jollei toisin määrätä, tätä sääntöä sovellettaessa otetaan huomioon myös kyseisten jaksojen ja ryhmien huomautukset.”
- 12 Yhdistetyn nimikkeistön toisessa osassa on IV jakso, joka käsittää ”elintarviketeollisuuden tuotteet; juomat, etyylialkoholi (etanoli) ja etikka; tupakka ja valmistetut tupakankorvikkeet”. Kyseinen jakso sisältää muun muassa 24 ryhmän, ”tupakka ja valmistetut tupakankorvikkeet”. Mainittuun ryhmään sisältyvät seuraavat tariffinimikkeet:

”1. Tähän ryhmään eivät kuulu lääkesavukkeet (30 ryhmä).

CN-koodi	Tavaran kuvaus	Sopimustulli (%)	Paljousyksikkö
1	2	3	4
2401	Valmistamaton tupakka; tupakanjätteet:		
2401 10	– riipimätön tupakka:		
2401 10 35	– – ’light air-cured’-tupakka	11,2 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2401 10 60	– – ’sun-cured’ itämainen tupakka	11,2 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2401 10 70	– – ’dark air-cured’-tupakka	11,2 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2401 10 85	– – ’flue-cured’-tupakka	11,2 MIN 22 [euroa]/ MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2401 10 95	– – muut	10 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2401 20	– osittain tai kokonaan riivitty tupakka:		
2401 20 35	– – ’light air-cured’-tupakka	11,2 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2401 20 60	– – ’sun-cured’ itämainen tupakka	11,2 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2401 20 70	– – ’dark air-cured’-tupakka	11,2 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2401 20 85	– – ’flue-cured’-tupakka	11,2 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2401 20 95	– – muut	11,2 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--

2401 30 00	– tupakanjätteet	11,2 MIN 22 [euroa] MAX 56 [euroa]/100 kg/net	--
2402	Tupakasta tai tupakankorvikkeesta valmistetut sikarit, pikkusikarit ja savukkeet:		
2402 10 00	– tupakkaa sisältävät sikarit ja pikkusikarit	26	1 000 p/st
2402 20	– tupakkaa sisältävät savukkeet		
2402 20 10	-- mausteneilikkaa sisältävät	10	1 000 p/st
2402 20 90	-- muut	57,6	1 000 p/st
2402 90 00	– muut	57,6	--
2403	Muu valmistettu tupakka sekä muut valmistetut tupakankorvikkeet; 'homogenoitu' tai 'rekonstruoitu' tupakka; tupakkauutteet ja -esanssit:		
2403 10	– piippu- ja savuketupakka, myös jos siinä on tupakankorviketta, sen määrästä riippumatta		
2403 10 10	-- tuotetta lähinnä olevan pakkauksen nettopaino enintään 500 g	74,9	--
2403 10 90	-- muut	74,9	--
	– muut		
2403 91 00	-- 'homogenoitu' tai 'rekonstruoitu' tupakka	16,6	--
2403 99	-- muut		
2403 99 10	--- purutupakka ja nuuska	41,6	--
2403 99 90	--- muut	16,6	--"

- 13 Komission laatimissa, Euroopan yhteisöjen yhdistettyä nimikkeistöä selittävässä huomautuksissa yhdistettyyn nimikkeistöön (EUVL 2008, C 133, s. 1), sellaisina kuin niitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, todetaan yhdistetyn nimikkeistön nimikkeestä 2401 seuraavaa:

”2401 Valmistamaton tupakka; tupakanjätteet

Raakatupakka tai valmistamaton tupakka, ks. HS-selitykset, nimike 2401, 1 kohta.

Ilmaisuilla tarkoitetaan seuraavaa:

--

- b) 'light air-cured' burleytupakka (myös burleyhybridit) on kuivattu kuumassa ilmavirrassa luonnollisissa olosuhteissa. Tupakassa ei ole savun eikä höyryn hajua, jos kuivatuksessa on käytetty lisälämpöä tai -ilmankierrätystä. Tupakanlehdet ovat väriltään vaaleanruskeasta punaruskeaan. Kypsyydessä taikka viljely- tai kuivausmenetelmissä esiintyvien erojen vuoksi saadaan usein muita värejä ja väriyhdistelmiä;
- c) 'light air-cured' maryland-tupakka on kuivattu kuumassa ilmavirrassa luonnollisissa olosuhteissa. Tupakassa ei ole savun eikä höyryn hajua, jos kuivatuksessa on käytetty lisälämpöä tai -ilmankierrätystä. Tupakanlehdet ovat väriltään vaaleankeltaisesta tummaan kirsikanpunaiseen. Kypsyydessä taikka viljely- tai kuivausmenetelmissä esiintyvien erojen vuoksi saadaan usein muita värejä ja väriyhdistelmiä;

--”

- 14 Alanimikettä 24 03 10 90 koskevista selittävässä huomautuksessa todetaan seuraavaa:

”Piippu- ja savuketupakka, myös jos siinä on tupakankorviketta, sen määrästä riippumatta

Piippu- ja savuketupakka on tupakkaa, joka on leikattua tai muuten paloitetua, riivittyä, kierrettyä tai laatoiksi puristettua ja jota voidaan polttaa ilman enempää teollista lisävalmistusta.

Tupakanjätteet, joita voidaan polttaa ja jotka on pakattu vähittäismyyntiä varten, katsotaan piippu- tai savuketupakaksi, jos ne eivät vastaa sikareiden, pikkusikareiden tai savukkeiden kuvauksia (ks. alanimikkeiden 2402 10 00, 2402 20 10 ja 2402 20 90 selittävät huomautukset).

Tuotteet, jotka on valmistettu kokonaan tai osaksi muista aineista kuin tupakasta, luokitellaan myös näihin alanimikkeisiin, jos ne vastaavat edellä annettua kuvausta, lukuun ottamatta tuotteita, jotka on valmistettu kokonaan muista aineista kuin tupakasta lääkesavukkeiksi (30 ryhmä).

Näihin alanimikkeisiin kuuluu myös valmiiksi käsitelty ja höyrytetty tupakkaseos, jota käytetään savukkeiden valmistukseen.”

Tullikoodeksi

- 15 Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2005 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 648/2005 (EUVL 2005, L 117, s. 13) (jäljempänä tullikoodeksi), 4 artiklan 19 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä koodeksia sovellettaessa tarkoitetaan:

--

- 19) 'esittämällä tullille' tulliviranomaisille määrättyssä muodossa tehtävää ilmoitusta tavaroiden saapumisesta tullitoimipaikkaan tai muuhun tulliviranomaisten osoittamaan tai hyväksymään paikkaan”.

16 Tullikoodeksin 37 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Yhteisön tullialueelle tuotavat tavarat ovat tuontihetkestä alkaen tullivalvonnassa. Tulliviranomaisten on voitava tarkastaa niitä 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.”

17 Tullikoodeksin 38 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Henkilön, joka tuo tavarat yhteisön tullialueelle, on viipymättä kuljetettava ne tulliviranomaisten tähän tarkoitukseen mahdollisesti osoittamaa reittiä ja näiden antamia ohjeita noudattaen:

a) tulliviranomaisten osoittamaan tullitoimipaikkaan taikka muuhun näiden osoittamaan tai hyväksymään paikkaan; taikka

b) vapaa-alueelle, jos tavarat on määrä viedä suoraan vapaa-alueelle:

— meri- tai ilmaitse, taikka

— maitse kulkematta yhteisön tullialueen muun osan kautta, jos vapaa-alue rajoittuu jäsenvaltion ja kolmannen maan väliseen maarajaan.”

18 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 tullilmoitukseen.”

19 Tullikoodeksin 79 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin yhteisötavaroiden luovutus vapaaseen liikkeeseen antaa niille yhteisötavaroiden tullioikeudellisen aseman.

Luovutus vapaaseen liikkeeseen sisältää kaupapoliittisten toimenpiteiden soveltamisen, muiden tavarain maahantuontia koskevien muodollisuuksien suorittamisen sekä lain mukaan kannettavien tullien kantamisen.”

20 Tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 85–90 artiklassa tarkoitetaan:

a) ’suspensiomenettelyllä’ muiden kuin yhteisötavaroiden osalta seuraavia menettelyjä:

— ulkoinen passitus,

— tullivarastointi,

— sisäinen jalostus suspensiojärjestelmää soveltaen,

- tullivalvonnassa tapahtuva valmistus,
- väliaikainen maahantuonti;

– –”

21 Tullikoodeksin 91 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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;
- b) yhteisötavarat komiteamenettelyä noudattaen määritettävissä tapauksissa ja määritettävien edellytysten mukaisesti sen välttämiseksi, että vientiin tarkoitetut tai vientitoimenpiteistä hyötyvät tavarat eivät voisi tapauksesta riippuen välttyä näiltä toimenpiteiltä tai hyötyä perusteettomasti niistä.

– –”

22 Tullikoodeksin 202 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

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

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

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

– –”

23 Tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tuontitullivelka syntyy, kun:

- a) ei täydetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavarän väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, taikka
- b) ei noudateta jotakin edellytystä, joka koskee tavarän 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.”

[Oikaistu 6.10.2016 annetulla määräyksellä] Soveltamisasetus N:o 2454/93

- 24 [Oikaistu 6.10.2016 annetulla määräyksellä] Tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL 1993, L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 11.3.2009 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 312/2009 (EYVL 2009, L 98, s. 3), 186 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tullille esitettävistä muista kuin yhteisötavaroista on laadittava väliaikaisen varastoinnin yleisilmoitus tulliviranomaisten määräyksiä noudattaen.”

- 25 [Oikaistu 6.10.2016 annetulla määräyksellä] Asetuksen N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna 11.3.2002 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 444/2002 (EYVL 2002, L 68, s. 11), 859 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavia on pidettävä sellaisina [tulli]koodeksin 204 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina laiminlyönteinä, jotka eivät tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan, jos:

- niillä ei yritetä luvatta siirtää tavaraa pois tullivalvonnasta,
- kyse ei ole asianomaisen ilmeisestä laiminlyönnistä,
- tavarán edellyttämien toimenpiteiden toteuttamiseksi tarvittavat muodollisuudet suoritetaan jälkikäteen:

--

- 2) passitusmenettelyyn asetetun tavarán 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 varastöitu väliaikaisesti passituksen päättyttyä; ja
- c) 356 artiklan mukaisesti vahvistettua määrätöaikaa ei ole noudatettu eikä kyseisen artiklan 3 kohtaa voida soveltaa, mutta tavara on kuitenkin esitetty määrätöimipaikassa kohtuullisessa ajassa;

--”

Direktiivi 2008/118

- 26 Direktiivin 2008/118 johdanto-osán seitsemánnessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Koska -- tullikoodeksista -- annetun -- asetuksen -- mukaisissa suspensiomenettelyissä säädetään asianmukaisesta valvonnasta ja koska valmisteveron alaisiin tavaröihin sovelletaan mainitun asetuksen säännöksiä, ei ole tarpeen soveltaa erikseen valmisteveron valvontajärjestelmää silloin, kun valmisteveron alaisiin tavaröihin sovelletaan yhteisön tullisuspensiomenettelyä tai -järjestelmää.”

- 27 Mainitun direktiivin 1 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaröiden (jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’) kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

--

c) direktiivien 95/59/EY, 92/79/ETY ja 92/80/ETY soveltamisalaan kuuluva valmistettu tupakka.”

28 Direktiivin 2008/118 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin, kun:

- a) ne tuotetaan yhteisön alueella, mihin tarvittaessa luetaan mukaan niiden erottaminen;
- b) ne tuodaan yhteisön alueelle.”

29 Kyseisen direktiivin 3 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tämän direktiivin III ja IV lukua ei sovelleta tullisuspensiomenettelyssä tai -järjestelmässä oleviin valmisteveron alaisiin tavaroihin.

30 Saman direktiivin 4 artiklan 6 ja 8 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ja sen täytäntöönpanosäännöksissä tarkoitetaan:

--

6) ’tullisuspensiomenettelyllä tai -järjestelmällä’ jotakin asetuksessa (ETY) N:o 2913/92 säädettyä yhteisön tullialueelle tuotavia muita kuin yhteisötavaroita koskevaa tullivalvontaa, väliaikaista varastointia, vapaa-alueita tai vapaavarastoja koskevaa erityismenettelyä tai jotakin kyseisen asetuksen 84 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua menettelyä;

--

8) ’valmisteveron alaisten tavaroiden tuonnilla’ valmisteveron alaisten tuotteiden saapumista yhteisön alueelle, paitsi jos tavarat on asetettu niiden yhteisön alueelle saapumisen yhteydessä tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään, sekä niiden poistumista tullisuspensiomenettelystä tai -järjestelmästä.”

31 Saman direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa kulutukseen luovutuksena pidetään:

a) valmisteveron alaisten tavaroiden poistumista, sääntöjenvastainen poistuminen mukaan lukien, väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä;

--

d) valmisteveron alaisten tavaroiden tuontia, sääntöjenvastainen tuonti mukaan lukien, paitsi jos valmisteveron alaiset tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään.”

32 Direktiivin 2008/118 33 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutettuja valmisteveron alaisia tavaroita pidetään hallussa kaupallisessa tarkoituksessa toisessa jäsenvaltiossa niiden siellä tapahtuvaa luovuttamista tai käyttöä varten, niistä on kannettava valmisteveroa, ja valmisteverosaatava syntyy kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta 36 artiklan 1 kohdan soveltamista.

--”

33 Kyseisen direktiivin 38 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos sääntöjenvastaisuus tapahtuu 33 artiklan 1 kohdan tai 36 artiklan 1 kohdan mukaisesti valmisteveron alaisten tavaroiden siirron aikana muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa ne on luovutettu kulutukseen, niistä on kannettava valmisteveroa, ja valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa, jossa sääntöjenvastaisuus tapahtui.

2. Jos sääntöjenvastaisuus todetaan 33 artiklan 1 kohdan tai 36 artiklan 1 kohdan mukaisesti valmisteveron alaisten tavaroiden siirron aikana muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa ne on luovutettu kulutukseen, eikä ole mahdollista määrittää paikkaa, jossa sääntöjenvastaisuus tapahtui, sen katsotaan tapahtuneen ja valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa, jossa sääntöjenvastaisuus havaittiin.

Jos kuitenkin kolmen vuoden kuluessa valmisteveron alaisten tavaroiden hankintapäivästä saadaan selville, missä jäsenvaltiossa sääntöjenvastaisuus todella tapahtui, sovelletaan 1 kohdan säännöksiä.

– –

4. Tässä artiklassa ’sääntöjenvastaisuudella’ tarkoitetaan tilannetta, joka syntyy 33 artiklan 1 kohdassa tai 36 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen valmisteveron alaisten tavaroiden, joihin ei sovelleta 37 artiklaa, siirron aikana ja jonka johdosta kyseisten tavaroiden siirto tai sen osa ei ole päättynyt sääntöjenmukaisesti.”

Unkarin oikeus

34 Valmisteverosta ja valmisteveron alaisten tavaroiden liikkeeseen luovuttamista koskevista erityisistä säännöksistä annetun vuoden 2003 lain CXXVII (a jövedéki adórol és jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. Törvény; jäljempänä valmisteverolaki) 1 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Valmisteveroa kannetaan sekä valmisteveron alaisten tavaroiden maassa tapahtuvasta valmistuksesta että valmisteveron alaisten tavaroiden tuonnista.

Valmisteverovelvollisuuden täytäntöönpanon ja valvonnan edellytyksenä on seuraavien vaatimusten noudattaminen:

- a) valmisteveron alaisia tavaroita saadaan valmistaa yksinomaan verottomissa varastoissa, paitsi jos ne valmistetaan tullivalvonnassa;
- b) valmisteveron alaiset tavarat, joita tuotaessa ei ole maksettu valmisteveroa ja joihin ei sisälly tullivalvontaan kuuluvia tai rekisteröidyn toimijan puolesta tuotuja valmisteveron alaisia tavaroita, on varastoitava verottomaan varastoon taikka verosta vapautetun toimijan tiloihin tai varastoon, ja
- c) valmisteveron alaiset tavarat, joista ei ole maksettu veroa – lukuun ottamatta tullivalvonnassa olevia tavaroita – saadaan säilyttää tai varastoida yksinomaan verottomassa varastossa taikka verosta vapautetun toimijan tiloissa tai varastossa.”

35 Valmisteverolain 3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tämän lain säännöksiä on sovellettava valmisteveron alaisista tavaroista kannettaviin veroihin, valmistetusta tupakasta kannettavaan arvonlisäveroon, valmisteveron alaisten tavaroiden valmistukseen ja liikkeeseen luovuttamiseen ja muihin valmistusveroon liittyviin asioihin.”

36 Valmisteverolain 3 §:n 2 momentin g kohdan mukaan valmistettu tupakka on valmisteveron alainen tavara.

37 Kyseisen lain 7 §:ssä annetaan seuraavat määritelmät:

”2) ’Valmisteveron alaisten tavaroiden tuonti’: kyseisten tavaroiden tuonti [Unkarin] alueelle suoraan kolmannelta maasta tai yhden taikka useamman jäsenvaltion alueen kautta, edellyttäen, että – jos kyseiset tavarat tuodaan [Unkariin] tullimenettelyn mukaisesti – kyseinen tuonti tapahtuu samanaikaisesti sen menettelyn päättämisen kanssa, jossa tavarat tullioikeuden mukaisesti luovutetaan kulutukseen.

7/I) ’Sääntöjenvastainen poistuminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä’: jokainen toimenpide tai tosiseikka, jonka vuoksi yhteisön väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä liikkuvaan valmisteveron alaiseen tavarahan ei ole aihetta soveltaa 21 §:n 1 momentissa ja 26/B §:n 3 momentissa säädettyä väliaikaista vapautusta velvollisuudesta vahvistaa ja maksaa vero.

22) ’Kulutukseen luovuttaminen’: valmisteveron alaisen tavaran poistuminen verottomasta varastosta, toisen jäsenvaltion verottomasta varastosta tai valmisteverosta vapautetun käyttäjän varastosta, paitsi jos kyseinen tavara siirretään verottomaan varastoon, toisen jäsenvaltion verottomaan varastoon, toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle rekisteröidylle toimijalle, kolmanteen maahan tai verosta vapautetulle käyttäjälle; kun valmisteveron alaisen tavaran vastaanottajana on rekisteröity toimija; kun tuottaja anniskelee rypäleiviiniä verottomassa varastossa; kolmannelta maasta tuotua valmisteveron alaista tuotetta koskevien tullimuodollisuuksien täyttäminen, joka johtaa tullioikeuden mukaiseen kulutukseen luovuttamiseen, tai kun tulliviranomainen toteuttaa toimenpiteen, jonka vaikutuksesta tavaraa on pidettävä tullioikeuden mukaan kulutukseen luovutettuna, jollei tavaraa muodollisuuksien tultua täytetyiksi tai toimenpiteiden tultua toteutetuiksi varastoida verottomaan varastoon tai valmisteverosta vapautetun käyttäjän luo, tai kun rekisteröity lähettäjä ei 18 §:n 2 momentin mukaisesti lähetä sitä 18 §:n 1 momentissa tarkoitettuun määräpaikkaan.”

38 Mainitun lain 8 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jolle tässä laissa toisin säädetä, valmisteverovelvollisuus syntyy, jos:

- a) valmisteveron alainen tavara valmistetaan [Unkarissa]
- b) valmisteveron alainen tavara tuodaan [Unkarin] alueelle.”

39 Valmisteverolain 15 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Valmisteverosaatava syntyy, kun:

- a) valmisteveron alainen tavara valmistetaan lainvastaisesti verottoman varaston ulkopuolella;
- b) verottoman varaston ulkopuolella lainvastaisesti valmistettu valmisteveron alainen tavara otetaan vastaan, pidetään hallussa, kuljetetaan, käytetään tai luovutetaan liikkeeseen tai lainvastaisesti tuodaan taikka vastaanotetaan [Unkarissa] kolmannelta maasta tai toisesta jäsenvaltiosta, paitsi jos kyse on luonnollisesta henkilöstä, joka ei harjoita itsenäisesti liiketoimintaa valmisteveron alaisella tavaralla, ja jos yksittäistapauksen olosuhteiden nojalla voidaan varmuudella todeta, että tämä oli hankkinut kyseisen tavaran laillisesti.”

40 Saman lain 48 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tullilainsäädäntöä sovelletaan tämän lain säännösten mukaisesti valmisteveron alaisiin tavarihin, jotka on tuotu kolmansista maista ja jotka säilyttävät asemansa muuna kuin yhteisötavarana, 7 §:n 3 momentin a kohdan ab alakohdassa mainituilta alueilta tuotuihin valmisteveron alaisiin tavarihin – jos tullilainsäädännössä säädettyjä muodollisuuksia on noudatettu – sekä valmisteveron alaisiin tavarihin, jotka viedään [Unkarista] kolmansiin maihin ja joista veroa ei ole maksettu.”

41 Jokaisella luonnollisella henkilöllä, joka ei harjoita itsenäistä liiketoimintaa, on saman lain 114 §:n 1 momentin perusteella velvollisuus maksaa tavaroiden määrään suhteutettu sakko, jos hän ”pitää hallussaan, kuljettaa, myy tai käyttää valmisteveron alaisia tavaroita, joita ei ole valmistettu verottomassa varastossa tai joiden osalta – jos kyse on maahantuoduista valmisteveron alaisista tavaroista – ei ole suoritettu tullimuodollisuuksia”.

42 Valmisteverolain 114 §:n 2 momentissa säädetään, että saman pykälän 1 momentin soveltamisalaan kuuluvat ”sellaiset valmisteveron alaiset tavarat, joiden haltija, kuljettaja, myyjä tai käyttäjä ei voi laskujen, yksinkertaistettujen laskujen, tavarantoimitusasiakirjojen, viinin anniskeluun liittyvien asiakirjojen, yksinkertaistettujen saateasiakirjojen tai tulliasiakirjojen avulla taikka joillain muilla uskottavilla tavoilla todistaa, että vero on maksettu tai että tavara liikkuu väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä”.

43 Kyseisen lain 114 §:n 4 momentissa säädetään, että kun taloudellinen toimija – lukuun ottamatta henkilöitä, jotka eivät harjoita itsenäistä liiketoimintaa valmisteveron alaisilla tavaroilla – harjoittaa jotakin kyseisen pykälän 1 momentin a ja b kohdassa mainituista toiminnoista, sen on maksettava sakko, jonka laskentaperusteena on 3 momentissa mainitun sakon kaksinkertainen määrä tai sen viisinkertainen määrä, kun kyseisen toiminnan kohde saavuttaa kaupallisen mittakaavan.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

44 Schenker on Unkariin sijoittautunut, tulliasioitsija ja kuljetuspalveluja tarjoava kaupallinen yhtiö. Nyiregyháza Logisztik Centrum Kft-niminen Unkarissa rekisteröity yhtiö pyysi sitä 21.1.2011 tilanpuutteensa vuoksi varastoimaan kaksi tupakkakuormaa ”väliaikaiseen varastoon”. Myöhemmin tämä toi ”väliaikaiseen varastoon” vielä kaksi kuormaa.

45 Tupakkakuormat tulivat Euroopan unionin alueelle Sloveniassa, ja niiden määränpää oli Ukraina. Saateasiakirjojen mukaan nämä neljä kuormaa saapuivat Unkariin tullikoodeksin mukaisessa yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä (T1).

46 T1-tulliasiakirjoissa oli merkintä CN 2101 10 35 (riipimätön tupakka – ”light air-cured” -tupakka), joka ei ole valmisteveron alainen tavara.

47 Tupakkakuormat purettiin kuljetusajoneuvoista, ja tämän jälkeen Schenker varastoi ne ”väliaikaista varastointia” koskevan menettelyn mukaisesti.

48 Yksi tavarakontti toimitettiin 1.2.2011 Nyiregyháza Logisztik Centrumin tiloihin, ja Schenker varastoi jäljelle jääneet kolme konttia 8.3.2011 Debrecenissä (Unkari) toimivaan, luvansaaneeseen A-tyyppiseen yleiseen tullivarastoonsa.

49 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Hajdú-Bihar Megyei Vám- és Pénzügyőri Igazgatósága (Unkarin vero- ja tullihallituksen alaisuuteen kuuluva Hajdú-Biharin alueen valvontaviranomainen, jäljempänä alimman asteen viranomainen) toimitti 20.4.2011 tarkastuksen ottaen näytteitä kolmesta kontista.

- 50 Alimman asteen viranomaisen tarkastajat poimivat tullivarastossa satunnaisesti fyysisten tarkastusten alaisuuteen kuuluvista, yhteisön ulkopuolelta tuoduista tavaroista kolme laatikkoa, jotka oli suljettu vahvalla nauhalla ja teipillä, ja ne avattuaan he totesivat aistihavaintojen perusteella, että – toisin kuin asiakirjoissa ilmoitettiin – ne sisälsivät ”riipimättömän tupakan” sijasta leikattua tupakkaa. Näin ollen tupakka ei kuulunut yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 2401 10 35.
- 51 Tämän jälkeen alimman asteen viranomaisen tarkasti jokaisen lastiin sisältyvistä yhteensä 1 260 pahvilaatikosta, minkä tuloksena todettiin, että ne kaikki sisälsivät leikattua tupakkaa, jonka määrä varastointiasiakirjojen mukaan oli yhteensä 37 800 nettokiloa.
- 52 Tämän vuoksi 37 800 kiloa leikattua tupakkaa asetettiin 22.4.2011 tulliviranomaisten valvontaan.
- 53 Leikatusta tupakasta otettiin 5.5.2011 näytteiden ottoa koskevien sääntöjen mukaisesti näytteet.
- 54 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szakértői Intézete (Unkarin valtion vero- ja tullihallituksen alainen asiantuntijaelin, jäljempänä asiantuntijaelin) totesi ulkopuolella tehtyjen aistihavaintojen perustella seuraavaa:
- ”Näyte koostuu leikatusta tupakasta, jossa on erikokoisia, väriltään vaaleanruskeita ja tummia osia pieninä muruina ja jolla on tupakkatuotteille ominainen haju. Näyte koostuu pääasiassa ohuista mutta leveistä leikkeistä. Näiden lisäksi se sisältää suuren määrän läpimitaltaan suhteellisen suurikokoisia muruja, joiden välistä on löydettävissä myös lehtiruoteja. Näytepussin pohjalla on myös tupakkapölyä.”
- 55 Näytteenotosta laaditussa pöytäkirjassa on seuraavat havainnot:
- ”Näytteen pakkaus ja muoto:
- ’puristettuna kappaletavarana muovilla vuoratussa, paperilla katetussa pahvilaatikossa’;
 - yhden pahvilaatikon nettopaino on 30 kg.”
- 56 Asiantuntijaelin tarkasti myös tupakkaleikkeiden leveyden ja totesi, että ”tutkitussa näytteessä yli 25 prosenttia tupakka-aineen painosta muodostui alle 1 millimetrin pituisista leikkeistä”.
- 57 Käyttökokeen jälkeen asiantuntijaelin totesi näytteen ”poltettavaksi valmiiksi tupakaksi”.
- 58 Alimman asteen viranomaisen katsoi asiantuntijaelimien lausunnon saatuaan, että konteissa oli hienoksi leikattua piippu- ja savuketupakkaa, joka on valmisteveron alaista.
- 59 Lisäksi se katsoi, että koska valmisteveron alaisen tavaran saateasiakirjoissa oli sellainen CN-koodi, joka ei vastannut tosiasiallisen tavaran yhdistetyn nimikkeistön mukaista alanimikettä, kyseisillä asiakirjoilla ei voitu osoittaa kyseisen tavaran alkuperää valmisteveron alaisena tavarana.
- 60 Tämän vuoksi alimman asteen viranomaisen määräsi 21.6.2011 tekemällään päätöksellä nro 5214-9/2011 Schenkerille valmisteveron perusteella 1 485 540 000 Unkarin forintin (HUF) (noin 4 732 052,83 euroa) suuruisen sakon. Päätöksen perustelujen mukaan Schenker oli rikkonut valmisteverolakia, koska se oli säilyttänyt, varastoinut ja pitänyt hallussaan valmisteveron alaisia tavaroita maksamatta niistä valmisteveroa sekä osoittamatta niiden alkuperää ja lähtöpaikkaa.
- 61 Schenker teki päätöksestä hallinnonsisäisen valituksen ylemmän asteen viranomaiseen, joka pysytti alemman asteen viranomaisen päätöksen 28.3.2012 tekemällään päätöksellä nro 2177-18/2012.

- 62 Schenker saattoi kyseisen päätöksen Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Debrecenin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) käsiteltäväksi ja väittää sen olevan useilla perusteilla lainvastainen.
- 63 Schenker on väittänyt ensinnäkin, että ylemmän asteen viranomaisen on luokitellut riidanalaisen tavarahan erheellisesti yhdistetyn nimikkeistön 24 ryhmässä olevaan alanimikkeeseen 2403 10 90.
- 64 Tämän jälkeen se on kiistänyt, että riidanalainen tavara kuuluisi valmisteverolain soveltamisalaan, koska sitä ei sen mukaan ollut luovutettu kulutukseen.
- 65 Lopuksi se on väittänyt, että riidanalaisen tavarahan on katsottava kuuluvan väliaikaisen verottomuuden järjestelmään siitä huolimatta, ettei saateasiakirjoissa mainittu yhdistetyn nimikkeistön nimike vastannut siinä alanimikkeessä olevaa kuvausta, johon tavara todellisuudessa kuului.
- 66 Schenkerin esittämän asiantuntijalausunnon mukaan yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2401 voitiin riipimättömän tupakan lisäksi luokitella myös rikutut tai leikatut tupakanlehdet, jos ne oli määrä myöhemmin jalostaa teollisesti. Kyseisessä lausunnossa huomautettiin, ettei yhdistetyn nimikkeistön nimikkeen 2401 soveltaminen ollut lainvastaista, vaikka tavara oli kokonaan leikattua, sillä kyseinen tavara oli myöhemmin määrä jalostaa ja se voitiin näin jalostettuna luokitella yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 2401 30 00.
- 67 Ylemmän asteen viranomaisen on vaatinut asiakysymyksen osalta Schenkerin vaatimusten hylkäämistä. Sen mukaan ei voida katsoa, että tavarat olisi esitetty tullille, kun otetaan huomioon, että passituksen saateasiakirjoissa oli merkintä ”riipimätön tupakka” ja yhdistetyn nimikkeistön alanimike 2401 10 3510, vaikka kyseiset tavarat olisi todellisuudessa pitänyt luokitella yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 2403 10 9000 kuuluvaksi ”hienoksi leikatuksi piippu- ja savuketupakaksi”, jonka pakkauksen nettopaino yli 500 grammaa, eli riidanalaisia tavaroita koskevissa passitusasiakirjoissa ollut maininta ei vastannut todellisuutta.
- 68 Ylemmän asteen viranomaisen näkemyksen mukaan kyseisillä saateasiakirjoilla ei voida luotettavasti todistaa Schenkerin hallussa olleiden tavaroiden todellista alkuperää tai saattaa sitä todennäköiseksi.
- 69 Tässä tilanteessa Debreceni közigazgatási és munkaügyi bíróság päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko asetuksen (EU) N:o 861/2010 liitteessä I olevaan 24 ryhmään (Tupakka ja valmistetut tupakankorvikkeet) kuuluvan alanimikkeen 2401 10 35 tullitavarahan kuvausta ’Tabacs light air-cured’ tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan vain sellaista ilmakeivattua riipimätöntä lehtitupakkaa,

— joka sisältää kokonaisia tupakkakasvin lehtiä,

— jota ei ole murskattu, puristettu tai tiivistetty,

— jota ei eräänlaisena ’valmistuksena’ pidettävää air-cured-kuivausta lukuun ottamatta saada CN-koodiin [2401 10] 35 kuuluvana light air-cured -tupakkana valmistaa millään muulla tavalla (esimerkiksi erottamalla lehtiruodit tai murskaamalla taikka puristamalla lehdet),

— joka ei ole ominaisuuksiltaan sellaista, että sitä voitaisiin polttaa?

2) Onko direktiivin 2008/118 4 artiklan 6 alakohdassa olevaa käsitettä ’tullisuspensiomenettely tai -järjestelmä’ tulkittava siten, että se kattaa myös ulkoisessa passitusmenettelyssä olevan (valmisteveron alaisen) tullitavarahan, joka on väliaikaisessa varastossa tai tullivarastossa ja josta annettuihin saateasiakirjoihin on merkitty väärä CN-koodi (koodi 2401 10 35 koodin 2403 10 9000

sijasta), mutta [yhdistetyn nimikkeistön] merkityksellinen ryhmä (24 ryhmä – tupakka) ja kaikki kyseisten asiakirjojen muut tiedot (konttinumero, määrä, nettopaino) pitävät paikkansa eikä sinettejä ole murrettu?

(Toisin sanoen voidaan ajatella, että jokin tavara voi kuulua suspensiojärjestelmään, kun sen tavararyhmä on merkitty oikein mutta CN-koodi väärin saateasiakirjoihin?)

- 3) Onko direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohdassa olevaa käsitettä 'tuonti' ja saman direktiivin 4 artiklan 8 alakohdassa olevaa käsitettä 'valmisteveron alaisten tavaroiden tuonti' tulkittava siten, että ne kattavat myös tilanteen, jossa ulkoisessa passitusmenettelyssä olevan todellisen tavaran CN-koodi eroaa sen saateasiakirjoissa olevasta CN-koodista, kun otetaan huomioon, että tätä eroavuutta lukuun ottamatta sekä tavararyhmä (tässä tapauksessa 24 ryhmä – tupakka) että todellisen tavaran määrä ja nettopaino vastaavat saateasiakirjoissa olevia tietoja?
- 4) Onko pääasiassa tarkasteltavassa tilanteessa, jossa tullisuspensiojärjestelmään kuuluvan tavaran saateasiakirjoihin merkitty, – – asetuksen N:o 2658/87 liitteen I – – mukainen CN-koodi on väärä, kyse direktiivin 2008/118 38 artiklassa tarkoitettusta sääntöjenvastaisuudesta?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 70 Aluksi on yhtäältä muistutettava, että kun unionin tuomioistuimen käsiteltävänä on tariffiluokittelua koskeva ennakkoratkaisupyyntö, sen tehtävänä on pikemminkin selventää kansalliselle tuomioistuimelle niitä kriteereitä, joiden soveltaminen tekee tälle mahdolliseksi luokitella oikein asianomaiset tuotteet yhdistettyyn nimikkeistöön, eikä luokitella tuotteita itse, mikä johtuu varsinkin siitä, ettei sillä välttämättä ole kaikkia tähän tarvittavia tietoja. On ilmeistä, että kansallinen tuomioistuin on joka tapauksessa paremmassa asemassa tekemään luokittelun (tuomio 7.11.2002, Lohmann ja Medi Bayreuth, C-260/00–C-263/00, EU:C:2002:637, 26 kohta ja tuomio 16.2.2006, Proxxon, C-500/04, EU:C:2006:111, 23 kohta).
- 71 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on siis luokitella pääasiassa kyseessä olevat tuotteet unionin tuomioistuimen sen esittämiin kysymyksiin antamien vastausten perusteella.
- 72 Toisaalta on korostettava sitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen (tuomio 17.7.1997, Krüger, C-334/95, EU:C:1997:378, 22 ja 23 kohta ja tuomio 4.10.2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, 57 kohta).
- 73 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii todellisuudessa sitä, miten yhdistetyn nimikkeistön nimikkeitä 2401 ja 2403 on tulkittava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen tavaran tariffiluokittelussa.
- 74 Näin on syytä katsoa, että kyseinen tuomioistuin haluaa tällä kysymyksellään pääasiallisesti selvittää, onko asetusta N:o 2658/87 tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tavara kuuluu yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2401 ja tarkemmin ottaen sen alanimikkeeseen 2401 10 35 tai 2401 30 00, vai yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2403 ja – tässä tapauksessa – sen alanimikkeeseen 2403 10 90.

- 75 Esitettyihin kysymyksiin vastattaessa on yhtäältä korostettava sitä, että yhdistetyn nimikkeistön yleisissä tulkintasäännöissä säädetään, että tavaroiden luokittelu määräytyy nimikkeiden sekä asianomaisten jaksojen tai ryhmien huomautusten sanamuodon mukaisesti ja että jaksojen, ryhmien tai alaryhmien otsikot ovat ainoastaan ohjeellisia (tuomio 11.6.2015, *Baby Dan*, C-272/14, EU:C:2015:388, 25 kohta).
- 76 Toisaalta on palautettava mieleen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan oikeusvarmuus ja valvonnan helppous edellyttävät, että tavaroiden tariffiluokittelun ratkaisevana luokitteluperusteena on yleensä oltava tavaroiden objektiivisesti todettavat ominaispiirteet ja ominaisuudet, sellaisina kuin ne on määritelty yhdistetyn nimikkeistön nimiketeksissä sekä sen jaksojen tai ryhmien huomautusten tekstissä (ks. mm. tuomio 16.9.2004, *DFDS*, C-396/02, EU:C:2004:536, 27 kohta; tuomio 15.9.2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, 47 kohta ja tuomio 15.2.2007, *RUMA*, C-183/06, EU:C:2007:110, 27 kohta).
- 77 Harmonoidun järjestelmän selitysten osalta on lisättävä, että siitä huolimatta, etteivät ne ole sitovia, ne ovat tärkeä keino yhteisen tullitariffin yhtenäisen tulkinnan varmistamiseksi ja että niitä voidaan pitää sellaisinaan yhteisen tullitariffin pätevinä tulkintakeinoina (tuomio 18.6.2009, *Kloosterboer Services*, C-173/08, EU:C:2009:382, 25 kohta ja tuomio 20.6.2013, *Agroferm*, C-568/11, EU:C:2013:407, 28 kohta). Sama koskee yhdistetyn nimikkeistön selittäviä huomautuksia (ks. tuomio 16.6.1994, *Develop Dr. Eisbein*, C-35/93, EU:C:1994:252, 21 kohta ja tuomio 14.4.2011, *British Sky Broadcasting Group ja Pace*, C-288/09 ja C-289/09, EU:C:2011:248, 92 kohta).
- 78 Jotta tavara tulisi luokitelluksi asianmukaiseen nimikkeeseen, sen käyttötarkoitus voi olla yksi objektiivinen luokitteluperuste sikäli kuin se liittyy kiinteästi kyseiseen tavarahan, jolloin liittynnän kiinteyttä on pystyttävä arvioimaan tavarahan objektiivisesti todettavien ominaispiirteiden ja ominaisuuksien mukaan (ks. tuomio 4.3.2004, *Krings*, C-130/02, EU:C:2004:122, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 79 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että riidanalainen tavara koostuu epäyhdenmukaisesti leikatusta tupakasta, pääasiassa ohuista mutta pitkiä leikkeistä, ja että se sisältää suuren määrän läpimitaltaan suhteellisen suurikokoisia muruja, joiden seassa on lehtiruoteja sekä tupakkapölyä. Kyseisessä pyynnössä täsmennetään myös, että kyseessä on ”polttavaksi valmis tupakka”.
- 80 Koska Schenker väittää tavarahan kuuluvan yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2401, on syytä selvittää ne ominaispiirteet, joiden mukainen tavarahan on oltava, jotta se voisi kuulua mainittuun nimikkeeseen.
- 81 Yhdistetyn nimikkeistön nimikkeen 2401 sanamuodossa mainitaan ”valmistamaton tupakka; tupakanjätteet”.
- 82 Yhdistetyn nimikkeistön nimikettä 2401 koskevien selittävien huomautusten 1 kohdassa viitataan ”valmistamattoman tupakan” osalta kyseistä nimikettä koskeviin harmonoidun järjestelmän selityksiin, joissa täsmennetään, että kyseiseen nimikkeeseen kuuluu raakatupakka tuoreina kokonaisina kasveina tai lehtinä tai kuivattuina taikka fermentoituina lehtinä, kokonaisina tai riivittyinä, myös tasoitettuina, revittyinä tai leikattuina (myös säännölliseen muotoon leikattuina, ei kuitenkaan polttavaksi valmiina tupakkana).
- 83 Yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2401, ”tupakanjätteet”, liittyvien harmonoidun järjestelmän selitysten 2 kohdassa tarkennetaan, että mainitun käsitteen piiriin kuuluvat esimerkiksi lehtien käsittelyssä tai tupakkatuotteiden valmistuksessa syntyneet jätteet (varret, lehtiruodit ja -suonet, leikkuujätteet, pöly).
- 84 Koska ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva tavara koostuu osista, joita saatetaan pitää ”tupakanjätteinä”, mutta siinä on samalla myös ”polttavaksi valmista tupakkaa”, kyseisen tavarahan tariffiluokituksen tekemiseksi on yhdistetyn nimikkeistön yleisten tulkintasääntöjen 3

säännön b alakohdan perusteella välttämätöntä ratkaista, mikä niistä aineista, joista tavara koostuu, antaa tavaralle sen olennaisen luonteen, mikä voidaan tehdä kysymällä, säilyttääkö tavara luonteenomaiset ominaisuutensa, jos jokin sen osista otetaan pois (tuomio 18.6.2009, Kloosterboer Services, C-173/08, EU:C:2009:382, 31 kohta).

- 85 Samoin, kuten tulkintasääntöjen 3 säännön b alakohtaa koskevan harmonoidun järjestelmän selitysten VIII kohdassa todetaan, olennaisen luonteen määrävän tekijän voi tavaralajin mukaan määrätä esimerkiksi aineen tai osan laatu, tilavuus, paljous, paino tai arvo tai näihin tavaroihin sisältyvän aineen merkitys tavarankäytölle.
- 86 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnössä täsmennetään, ettei kyseinen tavara koostu käsittelemättömistä, kuivatuista tupakanlehdistä vaan kokonaisuutena tarkasteltuna poltettavaksi valmiista tupakasta. Koska kyseinen tuomioistuimien katsoo, ettei tupakanjätteiden esiintyminen estä pitämästä kyseistä tavaraa, kun sitä tarkastellaan kokonaisuutena, poltettavaksi valmiina tupakkana, kyseinen tavara ei näin ollen voi kuulua yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2401.
- 87 Tässä yhteydessä on todettava, että yhdistetyn nimikkeistön nimikettä 2403 koskevien harmonoidun järjestelmän selitysten mukaan kyseinen nimike sisältää piippu- ja savuketupakan.
- 88 Yhdistetyn nimikkeistön selittämissä huomautuksissa täsmennetään tarkemmin ottaen yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeestä 2403 10 90, että piippu- ja savuketupakka on tupakkaa, joka on leikattua ja jota voidaan polttaa ilman enempää teollista lisävalmistusta.
- 89 Tästä seuraa, että – kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 60 kohdassa toteaa – valmistamattoman tai raakatupakan ja valmistetun tupakan rajaamisessa merkityksellistä on se, onko tupakan tila sellainen, jota voidaan kuvata ilmaisulla ”poltettavaksi valmis”.
- 90 Näin ollen – ja kuten Unkarin hallitus aivan oikein toteaa – se määrävä kriteeri, joka mahdollistaa tietyn tuotteen luokittelun pikemminkin yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2403 kuin sen nimikkeeseen 2401, perustuu siihen, onko lehtiä jalostettu siinä määrin, että kyse on valmistetusta tupakasta, joka on valmiiksi kulutettavaksi ilman muuta edeltävää teollista jalostusta.
- 91 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on – kuten tämän tuomion 78 kohdasta ilmenee – täsmennänyt, että pääasiassa kyseessä oleva tavara koostuu poltettavaksi valmiista tupakasta, joka lisäksi on pakattu puristettuna kappaletavarana muovilla vuorattuihin pahvilaatikoihin, ja että yhden laatikon nettopaino on 30 kg, se kuuluu näin ollen yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 2403 10 90.
- 92 Yhdistetyn nimikkeistön alanimike 2403 10 10 koskee nimittäin tavaroita, jotka sisältyvät ”tuotetta lähinnä olevaan pakkaukseen[, jonka] nettopaino [on] enintään 500 g”.
- 93 Ensimmäiseen kysymykseen on tästä syystä vastattava niin, että asetusta N:o 2658/87 on tulkittava siten, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tavara, joka koostuu piippu- ja savuketupakan, siinä olevista tupakanjätteistä huolimatta kuulu yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2401, jos nämä jätteet eivät estä käyttämästä kyseistä tuotetta piippu- ja savuketupakkana. Tällainen tavara saattaa kuitenkin kuulua yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2403 ja varsinkin yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 2403 10 90, jos se on pakattu puristettuna kappaletavarana yksittäisiin muovilla vuorattuihin pahvilaatikoihin, joista jokaisen nettopaino on 30 kg.

Toinen ja kolmas kysymys

- 94 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2008/118 4 artiklan 6 alakohdassa olevaa käsitettä ”tullisuspensiomenettely tai -järjestelmä” tulkittava siten, että tietyn tavaran asettaminen tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään voidaan riitauttaa, kun se yhteisen tullitariffin ryhmä, johon kyseinen tavara kuuluu, on mainittu oikein tavaran saateasiakirjoissa mutta täsmällinen alanimike ilmoitetaan siinä väärin, ja onko direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohdassa ja 4 artiklan 8 alakohdassa tulkittava siten, että tavara on tällaisessa tapauksessa tuotu maahan.
- 95 Aluksi on palautettava mieleen, että direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohdan mukaan valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin, kun ne tuodaan unionin alueelle.
- 96 Aluksi on syytä tarkistaa, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tavara ”tuotu unionin alueelle” direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohdassa tarkoitettu tavoin.
- 97 Direktiivin 2008/118 4 artiklan 8 alakohdan mukaan ”valmisteveron alaisten tavaroiden tuonnilla” tarkoitetaan valmisteveron alaisten tuotteiden saapumista yhteisön alueelle, paitsi jos tavarat on asetettu niiden yhteisön alueelle saapumisen yhteydessä tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään, sekä niiden poistumista tullisuspensiomenettelystä tai -järjestelmästä.
- 98 Lisäksi direktiivin 2008/118 4 artiklan 6 alakohdan mukaan ”tullisuspensiomenettelyllä tai -järjestelmällä” tarkoitetaan jotakin tullikoodeksissa säädettyä yhteisön tullialueelle tuotavia muita kuin yhteisötavaroita koskevaa tullivalvontaa, väliaikaista varastointia, vapaa-alueita tai vapaavarastoja koskevaa erityismenettelyä tai jotakin tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua menettelyä.
- 99 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevat tavarat esitettiin Slovenian tullissa niiden saapuessa unionin tullialueelle ja että ne saapuivat ulkoisessa passitusmenettelyssä Unkariin, jossa ne asetettiin ensin väliaikaista varastointia ja sitten tullivarastointia koskevaan menettelyyn.
- 100 Tästä seuraa, että kyseiset tavarat asetettiin heti niiden saavuttua unionin tullialueelle direktiivin 2008/118 4 artiklan 6 alakohdassa, jossa viitataan tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdtaan, tarkoitettuun ”tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään”.
- 101 Tässä tapauksessa on tutkittava, aiheuttaako väliaikaisesta varastoinnista annetussa yleisilmoituksessa ilmoitettu väärä tariffinimike sen, että kyseiset tavarat poistuvat mainitusta tullisuspensiomenettelystä tai -järjestelmästä ja että tästä seuraa tullikoodeksin 202 ja 204 artiklaan perustuvan tullivelan ja valmisteverosaatavan syntyminen.
- 102 Tullikoodeksin 202 artiklasta on todettava, että siinä määritellään ”säännösten vastaiseksi tuonniksi” tuontitullien alaisen tavaran tuonti kyseisen koodeksin 38–41 artiklan ja 177 artiklan toisen luetelmakohdan vastaisesti joko unionin tullialueelle tai muualle unionin alueelle silloin, kun tavara on vapaa-alueella tai vapaavarastossa (tuomio 3.3.2005, Papismedov ym., C-195/03, EU:C:2005:131, 25 kohta)
- 103 Säännösten vastaista tuontia on siten sellainen tavaroiden maahantuonti, jossa ei noudateta seuraavia tullikoodeksissa säädettyjä vaiheita. Ensinnäkin tullikoodeksin 38 artiklan 1 kohdan mukaan tavarat, jotka on tuotu unionin tullialueelle, on viipymättä kuljetettava tulliviranomaisten osoittamaan tullitoimipaikkaan tai vapaa-alueelle. Toiseksi tullikoodeksin 40 artiklan mukaan tavaroiden saavuttua tullitoimipaikkaan ne on esitettävä tullille. Tavaroiden esittämisellä tullille tarkoitetaan tullikoodeksin 4 artiklan 19 alakohdan mukaan tulliviranomaisille määrättyssä muodossa tehtävää ilmoitusta tavaroiden saapumisesta tullitoimipaikkaan tai muuhun tulliviranomaisten osoittamaan tai hyväksymään paikkaan (tuomio 3.3.2005, Papismedov ym., C-195/03, EU:C:2005:131, 26 kohta)

- 104 Tullikoodeksin 40 artiklan mukainen tavaroiden esittäminen tullille sisältää nimittäin koodeksin 43 ja 45 artikla huomioon ottaen vastavuoroisen velvollisuuden tehdä viipymättä yleisilmoitus tai suorittaa tässä samassa määräajassa muodollisuudet, jotka tarvitaan tulliselvitysmuodon osoittamiseksi asianomaisille tavaroille, eli tehdä tulli-ilmoitus, jos pyydetään, että tavarat asetetaan johonkin tullimenettelyyn. Tullikoodeksin 43 artiklan toisen kohdan sanamuodosta ilmenee, että nämä kaksi toimea suoritetaan yleensä samanaikaisesti, koska määräaika, jonka tulliviranomaiset voivat myöntää ilmoituksen tekemiselle, päättyy viimeistään ensimmäisenä tavaroiden tullille esittämistä seuraavana työpäivänä. Yleisilmoituksessa on lisäksi tullikoodeksin 44 artiklan 1 kohdan mukaan oltava tavaroiden tunnistamiseksi tarvittavat tiedot (tuomio 3.3.2005, Papismedov ym., C-195/03, EU:C:2005:131, 30 kohta).
- 105 [Oikaistu 6.10.2016 annetulla määräyksellä] Tullikoodeksin 43–45 artikla on tosin kumottu asetuksella N:o 648/2005. Tästä huolimatta ja kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 122 kohdassa, tullikoodeksin 40 artiklassa tarkoitettua tullille esittämisen ja yleisilmoituksen välisestä sidoksesta säädetään vastedes nimenomaisesti asetuksen N:o 2454/93 186 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna.
- 106 [Oikaistu 6.10.2016 annetulla määräyksellä] Näin ollen on todettava, että silloin, kun esitettäessä tavarat tullille tullikoodeksin 40 artiklan perusteella tehdään samalla sellainen asetuksen N:o 2454/93 186 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 312/2009, tarkoitettu väliaikaisen varastoinnin yleisilmoitus tai tulli-ilmoitus, jossa annetaan tavaroiden laadusta kuvaus, joka ei vastaa todellisuutta, tullikoodeksin 4 artiklan 19 alakohdassa tarkoitettua tulliviranomaisille tehtävää ilmoitusta tavaroiden saapumisesta ei ole olemassa. Jos tässä ilmoituksessa ei ole mainintaa merkittävästä osasta tullille esitetyistä tavaroista, on katsottava, että kyseiset tavarat on tuotu säännösten vastaisesti (tuomio 3.3.2005, Papismedov ym., C-195/03, EU:C:2005:131, 31 kohta).
- 107 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tältä osin, että pääasiassa – toisin kuin 3.3.2005 annetun tuomion Papismedov ym. (C-195/03, EU:C:2005:131) taustalla olleessa asiassa – yleisilmoitus sisälsi tavaroiden yksilöimiseksi tarvittavat tiedot. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tavara oli nimittäin ilmoitettu oikealla nimikkeellä, ja ainoastaan tariffin alanimike oli väärä, ja kyseinen tavara oli yksilöity oikein sen lajin, määrän ja pakkauksen osalta.
- 108 Näin ollen ei voida katsoa, että pääasiassa kyseessä olevat tavarat olisi tuotu tullikoodeksin 202 artiklassa tarkoitettuun tavoin säännösten vastaisesti unionin tullialueelle. Ne voitiin siis niiden saapuessa Sloveniaan pätevästi asettaa direktiivin 2008/118 4 artiklan 6 alakohdassa tarkoitettuun ”tullisuspensiomenettelyyn tai tullisuspensiojärjestelmään”, koska kyseisen direktiivin 2 artiklan b alakohdassa tarkoitettua unionin alueelle tuontia ei ollut tapahtunut eikä valmisteverosaatavaa ollut syntynyt.
- 109 Tullikoodeksin 204 artiklan osalta on tarkistettava, asetettiinkö pääasiassa kyseessä olevat tavarat tämän jälkeen asianmukaisesti ulkoiseen passitusmenettelyyn ja Unkarissa tullivarastointia koskevaan menettelyyn, jotta voitaisiin tutkia, onko valmisteverosaatava syntynyt direktiivin 2008/118 4 artiklan 8 alakohdan nojalla.
- 110 Tullikoodeksin 59 artiklan 1 kohdan mukaan kaikista johonkin tullimenettelyyn asetettaviksi aiotuista tavaroista on tehtävä kyseistä tullimenettelyä koskeva ilmoitus.
- 111 Unionin tuomioistuin on 15.9.2011 antamansa tuomion DP grup (C-138/10, EU:C:2011:587) 40 kohdassa tulli-ilmoituksen luonnetta ja ulottuvuutta tarkastellessaan todennut, että tavaranhaltijan velvollisuus antaa oikeat tiedot koskee myös oikean alanimikkeen määrittämistä tavarantaruokittelussa, ja tässä yhteydessä kyseinen tavaranhaltija voi epäselvässä tilanteessa pyytää etukäteen tulliviranomaisilta sitovan tariffitiedon tullikoodeksin 12 artiklan mukaisesti.
- 112 On siis mahdollista, että tullivelka voi syntyä tullikoodeksin 204 artiklan perusteella.

- 113 Tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan tuontitullivelka syntyy, jos ei täytetä jotakin velvollisuutta, joka johtuu tuontitullien alaisen tavaran väliaikaisesta varastoinnista tai sen tullimenettelyn käyttämisestä, johon tavara on asetettu, jollei todeta, etteivät nämä laiminlyönnit tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai kyseisen tullimenettelyn oikeaan toimintaan.
- 114 Pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa tavarat on luokiteltu yhdistetyn nimikkeistön asianmukaiseen ryhmään mutta sen väärään alanimikkeeseen.
- 115 [Oikaistu 6.10.2016 annetulla määräyksellä] On tärkeää muistuttaa, että asetuksen N:o 2454/93 859 artiklalla, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 444/02, artiklalla on pätevästi otettu käyttöön järjestelmä, jolla säännellään tyhjentävästi tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja laiminlyönntejä, ”jotka eivät tosiasiallisesti vaikuta väliaikaisen varastoinnin tai tullimenettelyn asianmukaiseen toimintaan” (tuomio 6.9.2012, Eurogate Distribution, C-28/11, EU:C:2012:533, 34 kohta).
- 116 [Oikaistu 6.10.2016 annetulla määräyksellä] Tältä osin on syytä korostaa, että asetuksen N:o 2454/93 859 artikla, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 444/02, mukaan on mahdollista katsoa, että passitusjärjestelmän käyttämisestä aiheutuvien velvollisuuksien noudattamatta jättäminen ei ole tosiasiallisesti vaikuttanut kyseisen järjestelmän toimintaan, jos kyseisen artiklan 2 alakohdassa säädetyt kolme edellytystä täyttyvät ja jos kyseisen artiklan ensimmäisessä kohdassa lueteltuja vaatimuksia on noudatettu.
- 117 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, täytyvätkö nämä kaikki edellytykset pääasiassa.
- 118 Jos nämä edellytykset täyttyvät, tavaroiden luokittelussa tehdyn virheen voidaan katsoa olleen sellainen, ettei se tosiasiallisesti vaikuttanut toisiaan seuranneiden tullimenettelyjen toimintaan.
- 119 Vasta sen jälkeen, kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tehnyt 114 kohdassa mainitut tarkistukset, sen on mahdollista ratkaista, asetettiinkö pääasiassa kyseessä oleva tavara direktiivin 2008/118 4 artiklan 6 alakohdassa tarkoitettuun ”tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään” siitä lähtien, kun se tuotiin unionin alueelle.
- 120 Kaiken edellä lausutun perusteella toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava niin, että direktiivin 2008/118 4 artiklan 6 alakohdassa olevaa käsitettä ”tullisuspensiomenettely tai -järjestelmä” on tulkittava siten, ettei tietyn tavaran asettamista tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään voida riitauttaa, kun se yhteisen tullitariffin ryhmä, johon kyseinen tavara kuuluu, on mainittu oikein tavaran saateasiakirjoissa, vaikka täsmällinen alanimike ilmoitetaankin siinä väärin. Direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohtaa ja 4 artiklan 8 alakohtaa on tulkittava tällaisessa tapauksessa siten, ettei kyseistä tavaraa ole tuotu unionin alueelle ja ettei se ole valmisteveron alainen.

Neljäs kysymys

- 121 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy neljännellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 2008/118 38 artiklassa tarkoitettua käsitettä ”sääntöjenvastaisuus” pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tulkittava siten, että se kattaa saman direktiivin 4 artiklan 6 alakohdassa tarkoitettuun ”tullisuspensiomenettelyyn tai tullisuspensiojärjestelmään” asetetun tavaran, johon liittyvässä saateasiakirjassa mainitaan väärä tariffiluokittelu.
- 122 Direktiivin 2008/118 38 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos sääntöjenvastaisuus tapahtuu valmisteveron alaisten tavaroiden siirron aikana muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa ne on luovutettu kulutukseen, niistä on kannettava valmisteveroa, ja valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa, jossa sääntöjenvastaisuus tapahtui.

- 123 Saman direktiivin 38 artiklan 2 kohdassa säädetään, että jos sääntöjenvastaisuus todetaan valmisteveron alaisten tavaroiden siirron aikana, eikä ole mahdollista määrittää paikkaa, jossa sääntöjenvastaisuus tapahtui, sen katsotaan tapahtuneen ja valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa, jossa sääntöjenvastaisuus havaittiin.
- 124 Direktiivin 2008/118 38 artiklan 1 kohdassa viitataan sääntöjenvastaisuuteen, joka määritellään sen 4 kohdassa. Jälkimmäisessä kohdassa säädetään, että ”sääntöjenvastaisuudella” tarkoitetaan tilannetta, joka syntyy muun muassa saman direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen valmisteveron alaisten tavaroiden siirron aikana ja jonka johdosta kyseisten tavaroiden siirto tai sen osa ei ole päättynyt sääntöjenmukaisesti.
- 125 Kyseisen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valmisteveron alaisten tavaroiden siirrosta on siis kyse silloin, kun valmisteveron alaiset tavarat on jo luovutettu kulutukseen jossakin jäsenvaltiossa ja kun niitä pidetään hallussa kaupallisessa tarkoituksessa toisessa jäsenvaltiossa niiden siellä tapahtuvaa luovuttamista tai käyttöä varten.
- 126 On syytä katsoa, etteivät direktiivin 2008/118 38 artiklan 4 kohdassa asetetut edellytykset, kun niitä luetaan yhdessä sen 33 artiklan 1 kohdan kanssa, täyty pääasian taustalla olevan kaltaisessa tilanteessa.
- 127 Pääasiassa kyseessä olevia tavaroita ei näet yhtäältä luovutettu kulutukseen Sloveniassa, koska ne asetettiin direktiivin 2008/118 4 artiklan 6 alakohdassa tarkoitettuun ”tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään”, eikä niitä toisaalta pidetty Unkarissa hallussa kaupallisessa tarkoituksessa niiden siellä tapahtuvaa luovuttamista tai käyttöä varten, vaan ne oli tarkoitus viedä edelleen Ukrainaan.
- 128 Edellä lausutun perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava niin, että direktiivin 2008/118 38 artiklassa mainittua käsitettä ”sääntöjenvastaisuus” on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tulkittava siten, ettei se kata tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään asetettua tavaraa, johon liittyvässä saateasiakirjassa mainitaan väärä tariffiluokittelu.

Oikeudenkäyntikulut

- 129 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) **Tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annettua neuvoston asetusta (ETY) N:o 2658/87, sellaisena kuin se on muutettuna 5.10.2010 annetulla komission asetuksella (EU) N:o 861/2010, on tulkittava siten, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tavara, joka koostuu piippu- ja savuketupakasta, siinä olevista tupakanjätteistä huolimatta kuulu asetuksen N:o 2658/87 liitteessä I, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 861/2010, olevan yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2401, jos nämä jätteet eivät estä käyttämästä kyseistä tuotetta piippu- ja savuketupakkana. Tällainen tavara saattaa kuitenkin kuulua kyseisen nimikkeistön nimikkeeseen 2403 ja varsinkin mainitun nimikkeistön alanimikkeeseen 2403 10 90, jos se on pakattu puristettuna kappaletavarana yksittäisiin muovilla vuorattuihin pahlilaatikoihin, joista jokaisen nettopaino on 30 kg.**
- 2) **Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 4 artiklan 6 alakohdassa olevaa käsitettä ”tullisuspensiomenettely tai -järjestelmä” on tulkittava siten, ettei tietyn tavarän**

asettamista tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään voida riitauttaa, kun se yhteisen tullitariffin ryhmä, johon kyseinen tavara kuuluu, on mainittu oikein tavaran saateasiakirjoissa, vaikka täsmällinen alanimike ilmoitetaankin siinä väärin. Direktiivin 2008/118 2 artiklan b alakohtaa ja 4 artiklan 8 alakohtaa on tulkittava tällaisessa tapauksessa siten, ettei kyseistä tavaraa ole tuotu unionin alueelle ja ettei se ole valmisteveron alainen.

- 3) Direktiivin 2008/118 38 artiklassa mainittua käsitettä ”sääntöjenvastaisuus” on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tulkittava siten, ettei se kata tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään asetettua tavaraa, johon liittyvässä saateasiakirjassa mainitaan väärä tariffiluokittelu.**

Allekirjoitukset