



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

3 päivänä maaliskuuta 2021 \*

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Unionin tullikoodeksi – Asetus (EU) N:o 952/2013 – 87 artiklan 4 kohta – Tullivelan syntypaikka – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohta – 70 ja 71 artikla – Tuonnin arvonlisäveron verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen – Verovelan syntypaikka – Unionin tullilainsäädännössä asetetun velvollisuuden täyttämättä jättämisen toteaminen – Tavara, joka on saapunut fyysisesti unionin tullialueelle yhdessä jäsenvaltiossa mutta tullut vaihdantaan unionissa toisessa jäsenvaltiossa, jossa tämä on todettu

Asiassa C-7/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 11.12.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.1.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**VS**

vastaan

**Hauptzollamt Münster,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen, varapresidentti R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) ja tuomari N. Jääskinen,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Hauptzollamt Münster, asiamiehenään K. Thode,
- Euroopan komissio, asiamiehinään F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė ja R. Pethke,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa

## tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat VS ja Hauptzollamt Münster (Münsterin päätullitoimipaikka, Saksa) ja joka koskee tullien ja tuonnin arvonlisäveron maksamista Turkissa rekisteröidystä ja VS:n Euroopan unionin alueelle tuomasta henkilöautosta.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

##### *Arvonlisäverodirektiivi*

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava tavaroiden maahantuonnista. Arvonlisäverodirektiivin 30 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista unioniin, joka ei ole vapaassa liikkeessä.
- 4 Edellä mainitun direktiivin 60 artiklan mukaan tavaroiden maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan unioniin.
- 5 Saman direktiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:  
”Tässä direktiivissä tarkoitetaan  
1) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;  
– –”
- 6 Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu.
- 7 Kyseisen direktiivin 71 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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 tavarahan lakataan soveltamasta tätä menettelyä tai tilannetta.

Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.”

### *Tullikoodeksi*

- 8 Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 (EUVL 2013, L 269, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 79 artiklassa, jonka otsikko on ”Säännösten noudattamatta jättämisestä johtuva tullivelka”, säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullin alaisista tavaroista syntyy tuontitullivelka jokaisessa seuraavista tapauksista:

- a) kun ei täydetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee muiden kuin unionitavaroiden tuomista unionin tullialueelle, niiden siirtämistä pois tullivalvonnasta taikka kyseisten tavaroiden kuljetusta, jalostusta, varastointia, väliaikaista varastointia, väliaikaista maahantuontia tai niistä vapautumista kyseisellä alueella;

--

3. Edellä 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa velallisia ovat:

- a) henkilö, jonka oli täytettävä kyseiset velvollisuudet;

--”

- 9 Tullikoodexin 87 artiklan, jonka otsikko on ”Tullivelan syntypaikka”, 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tulliviranomainen toteaa, että tullivelka on syntynyt 79 tai 82 artiklan nojalla toisessa jäsenvaltiossa ja tullivelkaa vastaavan vienti- tai tuontitullin määrä on pienempi kuin 10 000 [euroa], tullivelan on katsottava syntyneen siinä jäsenvaltiossa, jossa sen syntyminen on todettu.”

- 10 Tullikoodexin 135 artiklan, jonka otsikko on ”Kuljetus asianmukaiseen paikkaan”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Henkilön, joka tuo tavarat unionin tullialueelle, on viipymättä kuljetettava ne tulliviranomaisten osoittamaa reittiä ja näiden mahdollisesti antamia ohjeita noudattaen tulliviranomaisten osoittamaan tullitoimipaikkaan taikka muuhun näiden osoittamaan tai hyväksymään paikkaan taikka vapaa-alueelle.”

- 11 Tullikoodexin 139 artiklan, jonka otsikko on ”Tavaroiden esittäminen tullille”, 1 kohdassa mainitaan, että unionin tullialueelle tuotujen tavaroiden saapuessa muun muassa henkilön, joka toi ne unionin tullialueelle, on esitettävä ne tullille viipymättä määrättyssä tullitoimipaikassa tai muussa tulliviranomaisten määräämässä tai hyväksymässä paikassa taikka vapaa-alueella.

### *Saksan lainsäädäntö*

- 12 Saksan 21.2.2005 annetun liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 21 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tulleihin sovellettavia sääntöjä sovelletaan soveltuvin osin tuonnin liikevaihtoveroon, lukuun ottamatta palautusjärjestelmän mukaiseen sisäiseen jalostusmenettelyyn liittyviä sääntöjä ja ulkoiseen jalostusmenettelyyn liittyviä sääntöjä.”

## Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 13 Saksassa vakituisesti asuva VS toi henkilöautonsa, jossa oli turkkilaiset viralliset rekisterikilvet, Turkista Bulgarian, Serbian, Unkarin ja Itävallan kautta Saksaan. Ajoneuvon maahantuonti todettiin Saksassa 26.2.2018 poliisin suorittamassa tarkastuksessa. VS vei maaliskuussa 2018 henkilöauton takaisin Turkkiin ja myi sen siellä.
- 14 Münsterin päätullitoimipaikka katsoi tämän tarkastuksen jälkeen, että VS ei ollut kuljettanut ajoneuvoa tuontitullitoimipaikkaan eikä esittänyt sitä tullille, ja totesi, että asianomainen henkilö oli velvollinen maksamaan 1 589 euroa tuontitullia ja 3 021,01 euroa tuonnin arvonlisäveroa.
- 15 VS nosti asiassa Finanzgericht Düsseldorfissa (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa) kanteen, jossa hän ilmoitti käyttäneensä ajoneuvoa lyhyen ajan ja yksinomaan kuljetusvälineenä yksityisiin ajoihinsa. Näin ollen kyseisestä ajoneuvosta ei ole suoritettava tuontitullia.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa aluksi, että – toisin kuin VS esittää implisiittisesti kanteessaan – asiassa ei voitu soveltaa väliaikaisen maahantuonnin tullimenettelyä, koska asianomainen henkilö asuu tosiasiallisesti vakituisesti unionin alueella.
- 17 Kyseinen tuomioistuin katsoo, että VS on rikkonut pääasiassa kyseessä olevan ajoneuvon tuonnissa unionin tullialueelle tiettyjä tullioikeuden säännöksiä, erityisesti tullikoodeksin 135 artiklan 1 kohtaa, joka koskee velvollisuutta kuljettaa tavarat tullitoimipaikkaan, ja 139 artiklan 1 kohtaa, joka koskee velvollisuutta esittää ne tullille. Tämän seurauksena on syntynyt tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti tuontitullivelka, jonka pääasian kantaja on velvollinen maksamaan saman koodeksin 79 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on kiistatonta, että tämä tullivelka on syntynyt tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohdan mukaisesti Saksassa. Ensinnäkin on niin, että vaikka ajoneuvo oli fyysisesti saapunut unionin tullialueelle Bulgariassa ja se olisi näin ollen pitänyt kuljettaa tässä jäsenvaltiossa tulliin ja esittää sille siellä, tämän velan olemassaolon toteajina olivat Saksan viranomaiset. Toiseksi tullivelkaa vastaavan tullin määrä oli pienempi kuin 10 000 euroa.
- 19 Tällaisessa tilanteessa on ratkaistava, voidaanko tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohtaa soveltaa analogisesti tuonnin arvonlisäveroon, mikä merkitsisi, että myös tämän veron katsottaisiin tulleen maksettavaksi Saksassa.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin palauttaa tästä mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan on niin, että jos kyseisistä tavaroista on kannettava tullia, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.
- 21 Siitä, että pääasiassa kyseessä olevaa ajoneuvoa koskeva tullivelka on syntynyt tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 87 artiklan 4 kohdan nojalla Saksassa, on mahdollista päätellä, että myös arvonlisäverovelka on syntynyt tässä jäsenvaltiossa siitä huolimatta, että ajoneuvo on saapunut fyysisesti unionin alueelle Bulgariassa.
- 22 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan muut arvonlisäverovelan syntymiselle välttämättömät edellytykset näyttävät lisäksi täyttyneen nyt käsiteltävässä asiassa. Pääasiassa kyseessä olevaa ajoneuvoa on nimittäin käytetty usean kuukauden ajan unionin alueella asettamatta sitä mihinkään tullimenettelyyn. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti tullisäännösten noudattamatta jättämisen perusteella voidaan näin ollen olettaa, että ajoneuvo on tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja se on näin ollen voinut olla kulutuksen kohteena.

- 23 Finanzgericht Düsseldorfilla on kuitenkin epäilyksiä siitä, voidaanko tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohdassa olevia sääntöjä soveltaa analogisesti tuonnin arvonlisäverovelan syntymiseen. Ensinnäkin nimittäin tullien, valmisteveron ja arvonlisäveron kantamista koskevia toimivaltoja on tarkasteltava erikseen (ks. vastaavasti tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, 44 kohta). Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 71 artikla koskee ainoastaan arvonlisäveron syntymisajankohtaa eikä siinä viitata kyseisen direktiivin 60 ja 61 artiklassa vahvistettuihin kriteereihin, joiden perusteella maahantuontipaikka määritellään.
- 24 Tässä tilanteessa Finanzgericht Düsseldorf on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:
- ”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että [tullikoodeksin] 87 artiklan 4 kohdan säännöstä sovelletaan analogisesti arvonlisäveron (tuonnin liikevaihtoveron) syntymiseen?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että tavaroita, joista on kannettava tullia, koskeva tuonnin arvonlisävero voi tulla maksettavaksi jäsenvaltiossa, jossa unionin tullilainsäädännössä asetetun velvollisuuden täyttämättä jättäminen todettiin.
- 26 Tästä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaisesti arvonlisäveroa on suoritettava tavaroiden maahantuonnista ja että arvonlisäverodirektiivin 30 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan sellaisen tavarantoimituksen saapumista unioniin, joka ei ole vapaassa liikkeessä.
- 27 Useiden seikkojen perusteella voidaan kuitenkin katsoa, että tuonnin arvonlisäveron ja tullien välillä on yhteys.
- 28 Ensinnäkin vaikka arvonlisäverodirektiivin 60 artiklan mukaan tavaroiden maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan unioniin, on kuitenkin niin, että jos maahantuoduista tavaroista on kannettava tulleja, arvonlisäveron verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy saman direktiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan silloin, kun nämä tullit aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.
- 29 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 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, 41 kohta).
- 30 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 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 31 Tällainen 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 arvonlisäveron verotettava tapahtuma toteutuu tässä toisessa jäsenvaltiossa (tuomio 10.7.2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 48 kohta).
- 32 Tässä yhteydessä on korostettava, että 10.7.2019 annettuun tuomioon *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579) johtaneessa asiassa kyseessä olleet tavarat olivat siitä huolimatta, että niitä koskevat tullisäännösten vastaiset toimet oli tehty Saksan alueella, ainoastaan uudelleenlastattu siellä lentokoneesta toiseen ennen niiden kuljettamista Kreikkaan. Tavaroiden lopullinen määränpää ja paikka, jossa ne kulutettiin, oli nimittäin tämä jäsenvaltio.
- 33 Unionin tuomioistuin totesi tässä tilanteessa, että kyseiset tavarat olivat tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa niiden lopullisena määränpäänä olevassa jäsenvaltiossa ja että tämän seurauksena näihin tavaroihin liittyvä tuonnin arvonlisävero oli syntynyt tässä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio 10.7.2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, 53 kohta).
- 34 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ilmenee, että – kuten 10.7.2019 annetun tuomion *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579) taustalla olleessa tilanteessa – pääasiassa kyseessä oleva ajoneuvo saapui faktisesti unionin alueelle Bulgariassa, joten tullivelvoitteiden täyttämättä jättäminen tapahtui tässä jäsenvaltiossa.
- 35 Kuitenkin samoista tiedoista käy ilmi – tämän asian tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä –, että vaikka kyseinen henkilöauto saapui Turkin ja Saksan välisellä ajomatkalla unionin tullialueelle ensiksi Bulgariassa ja se saapui kuljettuaan kolmannen valtion, eli Serbian läpi, uudelleen unionin tullialueelle Unkarissa, kyseistä ajoneuvoa käytettiin tosiasiallisesti Saksassa, joka on jäsenvaltio, jossa VS asuu vakinaisesti. Koska kyseinen ajoneuvo oli näin ollen tullut unionin taloudelliseen vaihdantaan Saksassa, tuonnin arvonlisävero syntyi siellä.
- 36 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että tavaroita, joista on kannettava tullia, koskeva tuonnin arvonlisävero tulee maksettavaksi jäsenvaltiossa, jossa unionin tullilainsäädännössä asetetun velvollisuuden täyttämättä jättäminen todettiin, jos kyseiset tavarat ovat siitä huolimatta, että ne ovat saapuneet fyysisesti unionin tullialueelle toisessa jäsenvaltiossa, tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa siinä jäsenvaltiossa, jossa edellä mainittu toteamus tehtiin.

## 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että tavaroita, joista on kannettava tullia, koskeva tuonnin arvonlisävero tulee maksettavaksi jäsenvaltiossa, jossa unionin tullilainsäädännössä asetetun velvollisuuden täyttämättä jättäminen todettiin, jos kyseiset tavarat**

**ovat siitä huolimatta, että ne ovat saapuneet fyysisesti unionin tullialueelle toisessa jäsenvaltiossa, tulleet taloudelliseen vaihdantaan unionissa siinä jäsenvaltiossa, jossa edellä mainittu toteamus tehtiin.**

Allekirjoitukset