

Asia C-7/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

9.1.2020

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Finanzgericht Düsseldorf (Saksa)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

11.12.2019

Kantaja:

VS

Vastaaja:

Hauptzollamt Münster

FINANZGERICHT DÜSSELDORFIN

VÄLIPÄÄTÖS

Asiassa

VS

kantajana

[– –]

vastaan

Hauptzollamt Münster [– –]

vastaajana,

joka koskee tulleja ja tuonnin liikevaihtoveroa

on tuomioistuimen neljäs jaosto [– –]

[kokoonpano]

11.12.2019 päättänyt seuraavaa:

1. Asian käsittelyä lykätään.
2. Euroopan unionin tuomioistuinta pyydetään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan toisen kohdan perusteella vastaamaan seuraavaan ennakkoratkaisukysymykseen: **[alkup. s. 2]**

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 87 artiklan 4 kohdan säännöstä sovelletaan analogisesti arvonlisäverosaatavan (tuonnin liikevaihtoveron maksuvelvollisuuden) syntymiseen?

Tähän välipäätökseen ei voida hakea muutosta. **[alkup. s. 3]**

Perustelut:

I.

1. Kantaja asuu Saksassa. Hän toi lokakuussa 2017 henkilöautonsa, jossa oli viralliset turkkilaiset rekisteritunnukset, Turkista Bulgarian, Serbian, Unkarin ja Itävallan kautta Saksaan kuljettamatta autoa tuontitullitoimipaikkaan ja esittämättä sitä siellä. Kyseessä olevan henkilöauton maahantuonti todettiin Saksassa vuonna 26.2.2018 suoritetussa poliisitarkastuksessa. Maaliskuussa 2018 kantaja vei henkilöauton uudelleen Turkkiin ja myi sen siellä.
2. Vastaaja Hauptzollamt (tullivirasto, jäljempänä HZA) vahvisti kantajan maksettavaksi määrältään 1 589 euron tuontitullin ja 3 321,01 euron tuonnin liikevaihtoveron. Se katsoi, että kantaja oli tuonut henkilöauton sääntöjenvastaisesti Euroopan unionin tullialueelle. Tuloksettomana oikaisuvaatimuksen jälkeen kantaja on nostanut kanteen Finanzgerichtissä (verotuomioistuin).
3. Kantajan mukaan kyseessä ei ollut veronalainen maahantuonti, koska hän oli käyttänyt henkilöautoa lyhytaikaisesti ja yksinomaan yksityisillä matkoillaan. Hän oli implisiittisesti asettanut henkilöauton väliaikaista maahantuontia koskevaan tullimenettelyyn.
4. HZA sen sijaan katsoo, että tuontitullivelka syntyi unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 (jäljempänä tullikoodeksi) 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan perustella ja että se itse oli tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohdan nojalla toimivaltainen vahvistamaan tuontitullin määrän. Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin se oli 21.2.2005 (Bundesgesetzblatt I 2005, 386), 21 §:n 2 momentin mukaan kyseisiä säännöksiä

sovelletaan analogisesti tuonnin liikevaihtoveroa (arvonlisäveroa) koskevan saatavan syntymiseen.

II.

5. Oikeusriidan ratkaisu riippuu – sanotun kuitenkin vaikuttamatta muihin oikeuskysymyksiin, joita ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan ei ole tarpeen ratkaista tässä yhteydessä – myös siitä oikeuskysymyksestä, voidaanko tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohdan mukaista järjestelmää soveltaa analogisesti tuonnin liikevaihtoveroon (arvonlisäveroon). **[alkup. s. 4]**
6. Kantaja ei täyttänyt tullioikeudellisia velvoitteitaan, kun hän toi henkilöauton unionin tullialueelle, ja laiminlöi erityisesti velvollisuutensa kuljettaa tavarat tullitoimipaikkaan (tullikoodeksin 135 artiklan 1 kohta) ja esittää ne siellä (tullikoodeksin 139 artiklan 1 kohta). Tämän seurauksena syntyi tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan perustella tuontitullivelka. Kantaja on tullikoodeksin 79 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla velvollinen maksamaan tullivelan.
7. Henkilöautoa ei ole ilmoitettu väliaikaista maahantuontia koskevaan menettelyyn kuljettamalla se Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta 28.7.2015 annetun komission delegoidun asetuksen (EU) 2015/2446 (EUVL 2015, L 343, s. 1; jäljempänä delegoitu asetusta) 141 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun tullitoimipaikan kautta, jolloin henkilöauton voitaisiin katsoa tulleen unionin tullikoodeksista annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 tiettyjen säännösten täytäntöönpanoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 24.11.2015 annetun komission täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2015/2447 (EUVL 2015, L 343, s. 558; jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 218 artiklan a alakohdan mukaisesti kuljetetuksi ja esitetyksi. Täytäntöönpanoasetuksen 219 artiklan mukaan tulli-ilmoitusta ei katsota annetun, jos kuljetettu tavara ei täytä delegoidun asetuksen 139 ja 140 artiklassa säädettyjä edellytyksiä. Delegoidun asetuksen 139 artiklan 1 kohdan, kun sitä luetaan yhdessä saman asetuksen 136 artiklan 1 kohdan kanssa, mukaan väliaikaista maahantuontia koskeva tulli-ilmoitus voidaan antaa (muun muassa) saman asetuksen 208–212 artiklassa tarkoitettujen kuljetusvälineiden osalta. Tullikoodeksin 250 artiklan 2 kohdan, kun sitä luetaan yhdessä delegoidun asetuksen 212 artiklan 3 kohdan a alakohdan kanssa, mukaan täydellinen tuontitullittomuus voidaan kuljetusvälineiden väliaikaisen maahantuonnin osalta myöntää ainoastaan, jos kuljetusvälineet on rekisteröity unionin tullialueen ulkopuolella mainitun alueen ulkopuolelle sijoittautuneen henkilön nimiin. Kantaja on kuitenkin sijoittautunut unionin tullialueelle, koska hänen kotipaikkansa on Saksassa (vrt. tullikoodeksin 5 artiklan 31 kohdan a alakohta).
8. Kantajan esittämät tuontitullivelan syntymistä koskevat vastaväitteet eivät ole asian kannalta merkityksellisiä. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että kantajan tässä yhteydessä esiin tuomat oikeudelliset seikat eivät edellytä

ennakkoratkaisua. Väliaikaista maahantuontia koskevien säännösten analoginen soveltaminen **[alkup. s. 5]** unionin tullialueelle sijoittautuneisiin henkilöihin ei tule kysymykseen. Tullikoodeksin 250 artiklan 2 kohdan c alakohdasta ilmenee, että väliaikainen maahantuonti sallitaan ainoastaan, jos tullimenettelyn haltija on sijoittautunut unionin tullialueen ulkopuolelle, ellei jotakin poikkeamissäännöstä voida soveltaa. Tällaisista poikkeamisista säädetään delegoidun asetuksen 214 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa, mutta niiden soveltamisedellytykset eivät täyty nyt käsiteltävässä asiassa. Kun otetaan huomioon kyseiset yksityiskohtaiset ja erityiset säännökset, analogisen soveltamisen edellyttämää tahatonta lainaukkoa ei voida katsoa olevan olemassa.

9. Tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohdan nojalla tullivelan katsotaan syntyneen Saksassa, koska tulliviranomainen totesi Saksassa, että tullivelka oli syntynyt toisessa jäsenvaltiossa eli Bulgariassa tullikoodeksin 79 artiklan mukaisesti ja että tullivelan määrä oli alle 10 000 euroa.
10. On ratkaistava, katsotaanko myös arvonlisäverovelan syntyneen tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohdan analogisen soveltamisen perusteella Saksassa.
11. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan tavaroiden maahantuonnista kannetaan arvonlisävero. Arvonlisäverodirektiivin 30 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä.
12. Arvonlisäverodirektiivin 60 artiklan mukaan tavaroiden maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisöön. Poikkeuksena tästä arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan ensimmäisessä kohdasta ilmenee, että silloin kun tavara, joka ei ole vapaassa liikkeessä, asetetaan sen yhteisöön saapumisen jälkeen johonkin arvonlisäverodirektiivin 156 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen, kokonaan tuontitulleista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, kyseisen tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä tai tilanteita lakataan soveltamasta tavaraan. **[alkup. s. 6]**
13. Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, kun tavarat tuodaan maahan. Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava tullia, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.
14. UStG:n 1 §:n 4 momentin mukaan tavaroiden tuonnista Saksaan kannetaan [– –] liikevaihtovero (tuonnin liikevaihtovero). UStG:n 21 §:n 2 momentin mukaan tuonnin liikevaihtoveroon sovelletaan tulleja koskevia säännöksiä tietyin, nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksettömin poikkeuksin.

15. UStG:n 21 §:n 2 momenttia voitaisiin yhdessä tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa luettuna tulkita siten, että sekä tuonnin liikevaihtoveroa koskevan verovelan että tuontitullivelan katsottaisiin syntyneen Saksassa, jos – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohdan edellytykset täyttyvät myös tuonnin liikevaihtoveron osalta.
16. Arvonlisäverovelan syntymisen edellytysten on katsottava lähtökohtaisesti täyttäneen. Arvonlisäverodirektiivin 30, 60 ja 61 artiklaa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kaikki tullivelvoitteiden laiminlyönnit, joista seuraa tullivelan syntyminen, eivät kuitenkaan johda arvonlisäverovelan syntymiseen. Arvonlisäverovelan syntyminen edellyttää lisäksi, että tullivelan aiheuttaneen sääntöjenvastaisen toiminnan perusteella on mahdollista olettaa, että unioniin tuotu tavara on tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja että se on näin ollen voinut olla kulutuksen kohteena, mikä aiheuttaisi näin arvonlisäveron osalta verotettavan tapahtuman (tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, 65 kohta; tuomio 1.6.2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, 54 kohta ja tuomio 10.7.2019, Federal Express, C-26/18, EU:C:2019:579, 44 kohta). Vaikka henkilöauto nyt käsiteltävässä asiassa vietiin myöhemmin pois unionin tullialueelta, sitä käytettiin unionin alueella useiden kuukausien ajan ja se tuli näin taloudelliseen vaihdantaan unionissa, minä aikana sitä ei asetettu mihinkään tullimenettelyyn.
17. Oikeusriidan ratkaisu riippuu näin ollen siitä, katsotaanko UStG:n 21 §:n 2 momentissa säädetyn tullisäännösten analogisen tuonnin liikevaihtoveroon soveltamisen perusteella **[alkup. s. 7]** myös tuontiin liittyvän arvonlisäverosaatavan syntyneen tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohdan mukaisesti Saksassa, vaikka henkilöauto tuotiin unionin tullialueelle Bulgariassa. Jos tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohtaa ei kuitenkaan voitaisi soveltaa analogisesti arvonlisäveroon, Saksan tulliviranomaisilla ei olisi toimivaltaa vahvistaa arvonlisäveroa. Kanne olisi näin ollen hyväksyttävä arvonlisäveron osalta.
18. Bundesfinanzhofin (Saksan ylin verotuomioistuin) vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisesta alakohdasta ilmenee, että maahantuonnin yhteydessä suoritettavaa liikevaihtoveroa koskeva säännöstö on kytketty tullioikeudelliseen säännöstöön, mikä on toteutettu kansallisessa oikeudessa liikevaihtoverolain 21 §:n 2 momentilla. Bundesfinanzhofin mukaan tästä seuraa, että tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohtaa vastaavaa yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1) 215 artiklan 4 kohdan säännöstä sovelletaan analogisesti arvonlisäveron kantamista koskevan toimivallan määrittämiseen. Näin varmistetaan, että yksi ja sama viranomainen voi kantaa tuonnin yhteydessä kannettavat tullit ja maksut yksinkertaisesti ja tarkoituksenmukaisesti [– –].
19. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma tästä arvonlisäverodirektiivin tulkinnasta, koska verojen, valmisteverojen ja arvonlisäveron kantamista koskevaa toimivaltaa on arvioitava erikseen (tuomio

29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, 102 kohta). Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan tullikoodeksin 87 artiklan 4 kohdan analogista arvonlisäveroon soveltamista vastaan puhuu se, että arvonlisäverodirektiivin 70 ja 71 artiklassa säädetään ainoastaan maahantuontiin liittyvän verosaatavan syntymisen ajankohdasta mutta ei tuontipaikasta (arvonlisäverodirektiivin 60 ja 61 artikla) ja että UStG:n 21 §:n 2 momentista, joka on kansallinen säännös, ei voida johtaa unionin oikeuden kanssa ristiriidassa olevaa säännöstä maahantuontipaikasta tai viranomaisten toimivallasta vahvistaa arvonlisävero.

[välipäätöksen tekemiseen osallistuneiden tuomareiden nimet]

TYÖASIAKIRJA