

Asia C-714/20

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

24.12.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Commissione tributaria provinciale di Venezia (Italia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

17.11.2020

Kantaja:

U.I. Srl

Vastaaja:

Agenzia delle Dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia

Pääasian kohde

Kanteet, joilla U.I. Srl -yhtiö riitauttaa kaksi vastaajan tekemää verotuspäätöstä, joilla vastaaja on korjannut eräitä kantajan omissa nimissään ja kahden maahantuontia harjoittavan yrityksen lukuun tekemiä tuontitullausilmoituksia ja joilla vastaaja määrää maksettavaksi maahantuonnin arvonlisäveron, jonka se katsoo kantajan olevan yhteisvastuullisesti velvollinen maksamaan.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 201 artiklan ja unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 77 artiklan 3 kohdan tulkinta.

Ennakkoratkaisukysymykset

1) Euroopan unionin tuomioistuinta pyydetään lausumaan, onko 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY 201 artiklaa, jonka mukaan ”maahantuonnissa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi”, tulkittava siten, että sen soveltaminen edellyttää sellaisen maahantuonnista maksettavaa arvonlisäveroa koskevan kansallisen säännöksen antamista (kansallisen lain mukainen vero: unionin tuomioistuimen tuomio 14.7.2013, C-272/13), jolla veronmaksuvelvolliset toimijat yksilöidään nimenomaisesti.

2) Euroopan unionin tuomioistuinta pyydetään lausumaan, onko 9.10.2013 annetun asetuksen (EU) N:o 952/2013 tuontitullivelkaa koskevan 77 artiklan 3 kohtaa, jonka mukaan ”välillisessä edustuksessa velallisena on myös henkilö, jonka lukuun tulli-ilmoitus annetaan”, tulkittava siten, että välillinen edustaja ei vastaa ainoastaan tullimaksusta vaan myös maahantuonnista maksettavasta arvonlisäverosta yksinomaan sen vuoksi, että on ”antanut tulli-ilmoituksen” omissa nimissään.

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti 201 artikla.

Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukset (EU) N:o 952/2013, erityisesti 77 artiklan 3 kohta luettuna yhdessä 5 artiklan 18 alakohdan kanssa.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevista säännöksistä 26.10.1972 annettu tasavallan presidentin asetus nro 633 (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), erityisesti:

Asetuksen 1 §, ”Arvonlisäveron alainen liiketoimi”:

”Arvonlisäveroa kannetaan yrityksen toiminnan tai ammatinharjoittamisen yhteydessä valtion alueella suoritetuista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista sekä kaikesta maahantuonnista.”

Asetuksen 17 §, ”Veronmaksuvelvollinen”:

”1. Veroa ovat velvolliset maksamaan henkilöt, jotka suorittavat veronalaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, ja heidän on tilitettävä se veroviranomaiselle kaikista suorittamistaan liiketoimista tehtyään 19 §:ssä

säädetyin vähennyksen II luvussa säädettyjen menettelytapojen ja edellytysten mukaisesti. – –”

Asetuksen 67 §, ”Maahantuonti”:

”1. Maahantuonnilla tarkoitetaan seuraavia toimia, joiden tarkoituksena on sellaisten Euroopan talousyhteisön alueen ulkopuolisista maista tai alueilta peräisin olevien tavaroiden tuominen valtion alueelle, joita ei ole luovutettu vapaaseen liikkeeseen toisessa unionin jäsenvaltiossa tai jotka ovat peräisin alueilta, joita on pidettävä yhteisön alueen ulkopuolisina 7 §:n nojalla: a) tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovuttaminen; b) 16.7.1985 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1999/85 2 artiklan b alakohdassa tarkoitettu jalostusmenettely; c) niiden sellaisinaan jälleenvietyiksi tarkoitettujen tavaroiden väliaikainen maahantuonti, joille ei Euroopan talousyhteisön säännösten nojalla ole myönnetty täydellistä tuontitullittomuutta; d) – –.

2. Veronalaisia toimia ovat myös väliaikaisesti Euroopan talousyhteisön ulkopuolelle vietyjen tavaroiden jälleentuonti ja aiemmin yhteisön ulkopuolelle vietyjen tavaroiden takaisin tuominen.

2 bis. Edellä 1 momentin a kohdassa tarkoitettua maahantuonnin osalta verotusta lykätään, mikäli tavarat on tarkoitettu viedä toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon, tarvittaessa sellaisten 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93, sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna, liitteessä 72 tarkoitettujen käsittelyjen jälkeen, joihin tulliviranomainen on antanut etukäteen luvan.

2 ter. – –”

Asetuksen 70 §, ”Veron soveltaminen”, erityisesti 1 momentti:

”1. Tuontitullin määrä vahvistetaan, pannaan maksuun ja kannetaan jokaisen tuontitoimen osalta. Riitaisuuksien ja seuraamusten osalta sovelletaan sitä, mitä tullilaeissa säädetään tullin kantamisesta ulkorajoilla.”

Tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevien menettelyjen yhdenmukaistamisesta 24.7.1979 annetun direktiivin 79/695/ETY ja 17.12.1981 annetun direktiivin 82/57/ETY sekä yhteisötavaroiden vientimenettelyjen yhdenmukaistamisesta 24.2.1981 annetun direktiivin 81/177/ETY ja 23.4.1982 annetun direktiivin 82/347/ETY täytäntöönpanon yhteydessä tullilaitosten uudelleenjärjestelystä sekä tullaus- ja valvontamenettelyjen tarkistamisesta 8.11.1990 annettu asetus nro 374 (Decreto legislativo dell’8 novembre 1990, n. 374 («Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie»)), erityisesti 3 §, ”Verojen ja kulujen maksaminen”:

”1. Tullit vahvistetaan, pannaan maksuun ja kannetaan 23.1.1973 annetulla presidentin asetuksella nro 43 hyväksytyyn tullialan säännösten konsolidoidun tekstin ja muiden tullialaa koskevien lakien mukaisesti, ellei asiaa koskevasta lainsäädännöstä muuta johdu.

2. Unionin asetuksissa tarkoitetut tullit, tuontimaksut ja muut maahantuonnista ja maastaviennistä maksettavat verot vahvistetaan, pannaan maksuun ja kannetaan näiden asetusten säännösten mukaan sekä, mikäli niissä viitataan yksittäisten jäsenvaltioiden lainsäädäntöön tai niistä ei ole olemassa säännöksiä, 23.1.1973 annetulla presidentin asetuksella nro 43 hyväksytyyn tullialan säännösten konsolidoidun tekstin ja muiden tullialaa koskevien lakien mukaisesti.”

Tullialan säännösten konsolidoidun tekstin hyväksymisestä 23.1.1973 annettu tasavallan presidentin asetus nro 43 (Decreto del Presidente della Repubblica del 23.1.1973, nro 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), erityisesti:

Asetuksen 34 §, ”Tullimaksut ja ulkorajoilla kannettavat tullit”:

”Tullimaksuja’ ovat kaikki ne tullitoimista perittävät maksut, jotka tulliviranomainen on lain nojalla velvollinen kantamaan. Tullimaksuista ’ulkorajoilla kannettavia tulleja’ ovat: tuonti- ja vientitullit, tuontimaksut ja muut yhteisön säännöksissä ja niiden soveltamissäännöksissä tarkoitetut vienti -ja tuontiverot sekä lisäksi maahan tuotavien tavaroiden osalta monopolin alaisista tuotteista perittävät maksut, rajalisämaksut ja kaikki muut valtiolle maksettavat kulutusverot ja lisämaksut.”

Asetuksen 38 §, ”Verovelvolliset. Retentio-oikeus”:

”Tullimaksusta vastaavat 56 §:n nojalla tavaran omistaja sekä yhteisvastuullisesti kaikki ne, joiden lukuun tavara on tuotu maahan tai viety maasta. Veron kantamiseksi valtiolla on laissa tarkoitettujen oikeuksien lisäksi oikeus olla luovuttamatta veronalaista tavaraa. Tätä oikeutta voidaan käyttää myös minkä tahansa muun tullitoimen kohteena olevaan tavaraan liittyvän valtion saamisen perimiseksi.”

Tiivistelmä pääasian tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Pääasian kantaja, U.I. Srl -yhtiö, suoritti eräitä tullitoimia kahden maahantuontia harjoittavan yrityksen, konkurssiin asetetun A.S.p.A:n ja U.C. Srl:n sille tätä tarkoitusta varten antamien valtakirjojen nojalla. Se oli tehnyt näihin toimiin liittyvät ilmoitukset omissa nimissään ja mainittujen yritysten lukuun.
- 2 Pääasian vastaaja, Agenzia delle Dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (Venetsian tullikamari), totesi tarkastusmenettelyssä ”kaikki tuontitullausilmoituksiin liitetyt ilmoitukset tuonnin tarkoituksesta”

”epäluotettaviksi”, koska ne perustuivat virheelliseksi katsottuun olettamukseen siitä, että vastaavat viejäyritykset olivat perinteisiä viejiä.

- 3 Näin ollen tarkastuksen kohteena ollut maahantuonti ei sen mukaan ollut arvonlisäverotonta, koska maahantuontia harjoittavat yritykset A. SpA ja U.C. Srl eivät olleet ”harjoittaneet toimintaa, joka olisi vaikuttanut arvonlisäveron määräytymisperusteeseen”.
- 4 Agenzia delle Dogane mukaan mainitut maahantuontia harjoittavat yritykset ja niiden välillinen edustaja, joka on kantajana nyt esillä olevassa asiassa, ovat asetuksen N:o 952/2013 77 artiklan 3 kohdan, luettuna yhdessä 5 artiklan 18 alakohdan kanssa, sekä asetuksen N:o 2454/1993 199 artiklan ja yhteisön tullikoodeksista annetun asetuksen N:o 2913/1992 201 artiklan nojalla yhteisvastuullisesti verovelvollisia.
- 5 Agenzia delle Dogane laati näin ollen kaksi selvityspöytäkirjaa, joista kantaja esitti huomautuksia asetetun määräajan mukaisesti. Agenzia delle Dogane hylkäsi kantajan perustelut ja teki kaksi verotuspäätöstä, jotka annettiin kantajalle tiedoksi 15.5.2017 ja 6.2.2018 ja joilla korjattiin useita kantajan tekemiä tuontitullausilmoituksia ja määrättiin kantaja maksamaan arvonlisäveroa vastaavasti 173 561,22 euroa ja 786 046,24 euroa korkoineen.
- 6 Kantaja riitautti nämä verotuspäätökset ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa, Commissione tributaria provinciale di Veneziaassa (maakunnallinen verotuomioistuin, Venetsia Italia), kahdella erillisellä kanteella, joilla se vaatii kumoamaan verotuspäätökset ja toissijaisesti esittämään muotoilemansa ennakkoratkaisukysymykset Euroopan unionin tuomioistuimelle.
- 7 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää nyt esillä olevan ennakkoratkaisupyynnön.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 8 U.I. Srl -yhtiön mukaan sen ei voida katsoa olevan velvollinen maksamaan riitautetuissa verotuspäätöksissä tarkoitettua maahantuonnin arvonlisäveroa, sillä asetuksen N:o 952/2013 tullimaksuja koskevan 77 artiklan 3 kohdan soveltamista ei sen mukaan voida ulottaa arvonlisäveroon eikä Italian lainsäädännössä ole säännöstä, jonka nojalla välillinen edustaja olisi yhteisvastuullisesti velvollinen maksamaan maahantuonnin arvonlisäveron.
- 9 Tällainen väitetty verovelvollisuus on sen mukaan ristiriidassa myös sen direktiivin 2006/112 201 artiklaan sisältyvän unionin oikeuden periaatteen kanssa, jonka mukaan arvonlisäveron maahan tuoduista tavaroista on velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on ”määrännyt” tai ”hyväksynyt” veronmaksuvelvollisiksi.

- 10 Agenzia delle Dogane sen sijaan katsoo, että arvonlisäverovelvollisuus perustuu tullivelan tavoin ”maahantuontiin”, sellaisena kuin se määritellään tullilainsäädännössä. Tähän lainsäädäntöön olisi sen mukaan tukeuduttava myös määritettäessä maahantuontia koskevaa arvonlisäverovelvollisuutta ja siten myös veronmaksuvelvollisia toimijoita: Corte di cassazione (ylin tuomioistuin) oikeuskäytännön mukaan nyt esillä olevassa asiassa maahantuojia ja sen välillinen edustaja ovat siten yhteisvastuullisia verovelvollisia.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteista

- 11 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin viittaa ennen kaikkea Corte di cassazione oikeuskäytäntöön, jonka mukaan myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan, että velvollisuus maksaa maahantuonnista määräytyvä arvonlisävero syntyy tullimaksujen tavoin silloin, kun tavara esitetään tulliviranomaisille sen tullessa unionin alueelle, koska maahantuonnista maksettava arvonlisävero on vero, joka vahvistetaan ja kannetaan, kun verotettava tapahtuma, toisin sanoen maahantuonti, toteutuu.
- 12 Mikäli tarkoituksilmoitus, jossa ilmoitetaan virheellisesti, että maahantuojia toteuttaa säännöllisesti jäsenvaltioiden välisiä liiketoimia, katsotaan pätemättömäksi, kuten nyt esillä olevassa asiassa, velvollisia arvonlisäveron maksamiseen ovat näin ollen yhteisvastuullisesti sekä maahantuojia että sen välillinen edustaja, koska viimeksi mainittu tekee tulliviranomaiselle tarkoituksilmoituksen sille annetun valtakirjan nojalla omissa nimissään.
- 13 Johtopäätöksenä voidaan todeta, että vaikka maahantuonnista maksettavaa arvonlisäveroa ei suppeasti tulkittuna mainita ”ulkorajoilla kannettavien” maksujen eikä myöskään tullien joukossa vaan ”kansallisen lain mukaisten” verojen joukossa ja siten niistä erillään, niillä on sama verotuksen toteutumisaikankohta (unionin tuomioistuimen tuomio 5.5.1982, Schul, C-15/81, 21 kohta ja tuomio 11.7.2013, Harry Winston SA, C-273/12, 41 kohta), sellaisena kuin se määritellään presidentin asetuksen nro 43/1973 34 §:ssä, vastaa toisiaan.
- 14 Corte di cassazione viimeaikaisessa oikeuskäytännössä on todettu periaate, jonka mukaan tapauksessa, jossa tavaroita, jotka eivät ole peräisin unionin alueelta ja jotka on tarkoitus siirtää verottomaan varastoon, luovutetaan vapaaseen liikkeeseen, tulli-ilmoituksen tekijä ei vastaa tavaroiden menettelystä poistamiseen liittyvästä maksamattomasta verosta mutta on velvollinen maksamaan veron, mikäli maahan tuodut tavarat luovutetaan kulutukseen heti passituksen jälkeen.
- 15 Veroasioita käsittelevät tuomioistuimet eivät yhdy edellä esitettyyn Corte di cassazione linjaukseen vaan katsovat, että koska kansallisessa oikeudessa ei ole nimenomaista säännöstä, jossa säädettäisiin direktiivin 2006/112 201 artiklassa tarkoitetuista henkilöistä, jotka on ”määrätty” velvollisiksi maksamaan maahantuonnista maksettavan arvonlisäveron, tullimaksuja koskevia säännöksiä, joissa säädetään maahantuojan ja sen välillisen edustajan unionin oikeudessa tarkoitettua yhteisvastuusta, ei voida tulkita laajasti.

- 16 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuimelle esitettävä ennakkoratkaisupyyntö on merkityksellinen kolmesta syystä. Ensinnäkin sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisu edellyttää ennakkoratkaisukysymyksissä mainittujen säännösten tulkintaa jo senkin vuoksi, että sen nojalla selvitetään, onko kansallinen lainsäädäntö yhteensopiva unionin oikeuden kanssa. Toiseksi yleinen etu edellyttää, että unionin oikeutta tulkitaan yhdenmukaisesti. Kolmanneksi yhtäältä pääasian ratkaisevan tuomioistuimen ja toisaalta oikeuskysymyksiä käsittelevän tuomioistuimen (Corte di cassazione) kansallisessa oikeuskäytännössä esittämät kyseisten unionin oikeuden säännösten tulkinnat ovat keskenään ristiriitaisia.
- 17 Unionin tuomioistuimen tulkinnalla direktiivin 2006/112 201 artiklan ulottuvuudesta ja merkityksestä ja erityisesti siitä, mitä tarkoitetaan ilmaisuilla ”määrännyt” tai ”hyväksynyt”, kun niillä viitataan ”henkilöihin”, jotka ovat velvollisia maksamaan arvonlisäveron tuontijäsenvaltiossa, on ratkaiseva merkitys nyt esillä olevassa riita-asiassa.
- 18 Mikäli mainittuja käsitteitä on tulkittava suppeasti, kansallisen lainsäätäjän olisi nimenomaisesti yksilöitävä toimijat, jotka ovat velvollisia maksamaan maahantuonnin arvonlisäveron. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen olisi näin ollen todettava, että kansallisten säännösten mukaan maahantuonnista maksettavasta arvonlisäverosta vastaa yksinomaan maahantuojat.
- 19 Mikäli nämä käsitteet on sen sijaan ymmärrettävä laajasti, ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen olisi sovellettava laajasti tullimaksun kaltaisia muita kuin maahantuonnista maksettavaa arvonlisäveroa koskevia kansallisia säännöksiä ja todettava, ettei verovelvollinen ole ainoastaan maahantuojat vaan myös muut toimijat yhteisvastuullisesti viimeksi mainitun kanssa, vaikka näitä ei olisi nimenomaisesti ”määrätty” tai ”hyväksytty” arvonlisäverovelvollisiksi (tässä tapauksessa välillinen edustaja).
- 20 Riita-asian ratkaisun kannalta yhtä merkityksellinen on myös unionin tullikoodeksista annetun asetuksen N:o 952/2013 77 artiklan 3 kohdan tulkinta.
- 21 Mikäli mainittua säännöstä on näet sovellettava ainoastaan tullimaksuihin, on todettava, ettei välillinen edustaja vastaa millään tavalla maahantuonnista maksettavasta arvonlisäverosta, mikäli maahantuodut tavarat siirretään verottomaan varastoon eikä niitä ole tarkoitettu välittömään myyntiin, eikä myöskään siinä tapauksessa, että ne luovutetaan kulutukseen heti tullauksen jälkeen.