Asia C-791/22

Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä

Jättämispäivä:

28.12.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittävä tuomioistuin:

Finanzgericht Hamburg (Hampurin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

6.12.2022

Kantaja:

G.A.

Vastaaja:

Hauptzollamt Braunschweig (Braunschweigin päätullitoimipaikka, Saksa)

Pääasian kohde

Kolmansista maista peräisin olevat savukkeet, joita tarjottiin verottomina Puolassa sijaitsevalla torilla ja myytiin edelleen Saksassa olevalle ostajalle – Direktiivi 2006/112/EY – Unionin tullikoodeksi – Saksan veroviranomaisten mahdollisuus kantaa tuonnin arvonlisävero

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Onko direktiivin 2006/112/EY ja erityisesti sen 30 ja 60 artiklan vastaista, jos jäsenvaltion oikeussäännössä todetaan, että asetuksen (ETY) N:o 2913/92 215 artiklan 4 kohtaa sovelletaan vastaavasti maahantuonnin arvonlisäveroon?

TYÖASIAKIRJA

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112), erityisesti sen 30, 60, 62, 70 ja 71 artikla

Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (jäljempänä tullikoodeksi), erityisesti sen 40 ja 202 artikla sekä 215 artiklan 4 kohta

Kansallinen lainsäädäntö, johon viitataan

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) ja erityisesti sen 21 §:n 2 momentti, jossa säädetään, että tuonnin arvonlisäveroon sovelletaan vastaavasti tulleja koskevia säännöksiä.

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

1 Kantaja on riitauttanut salakuljetettujen savukkeiden maahantuonnista määrätyn arvonlisäveron. Puolassa asuva kantaja osti 29.9.2012 Słubicessa (Puola) sijaitsevalla torilla yhteensä 43 760 savuketta, joissa oli vain ukrainalaiset ja valkovenäläiset veromerkit. Hän kuljetti nämä savukkeet tullitoimipaikoille ilmoittamatta Saksaan, jossa hän 2.10.2012 luovutti ne saksalaiselle ostajalleen Braunschweigin lähellä. Tämän luovutuksen yhteydessä kantaja pidätettiin, savukkeet takavarikoitiin ja ne hävitettiin myöhemmin.

2 Vastaaja määräsi 3.2.2015 tekemällään verotuspäätöksellä savukkeiden maahantuonnin arvonlisäveroksi 2 006,38 euroa. Savukkeet oli tuotu laittomasti unionin tullialueelle. Näin ollen tullivelka syntyi tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti. Koska kantajan on täytynyt tietää tästä, hän on tullikoodeksin 202 artiklan 3 kohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettu velallinen. Kun edellä mainittuja tullisäännöksiä sovelletaan vastaavasti UStG:n 21 §:n 2 momentin mukaan, verovelka on syntynyt ja kantajasta on tullut velallinen maahantuonnin arvonlisäveron osalta. Kantaja on nostanut kanteen tätä verotuspäätöstä vastaan.

Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

3 Tämä ennakkoratkaisukysymys on sisällöltään identtinen asiassa C-368/21 esitetyn toisen ennakkoratkaisukysymyksen kanssa. Unionin tuomioistuin ei voinut vastata tähän kysymykseen 8.9.2022 antamassaan tuomiossa Hauptzollamt Hamburg (Arvonlisäveron syntypaikka II) (C- 368/21, EU:C:2022:647), koska ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen sillä ei ollut merkitystä asian ratkaisun kannalta.

TYÖASIAKIRJA

4 Toisin kuin asiassa C-368/21, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää poissuljettuna sitä, että nyt kyseessä olevien tavaroiden arvonlisäverotuksellinen maahantuontipaikka olisi Saksa. Savukkeiden maahantuontipaikka on sen sijaan Puola. Savukkeet ovat muita kuin unionitavaroita, koska niissä oli ukrainalaiset ja valkovenäläiset veromerkit. Ne tuotiin Puolaan tuntematonta reittiä. Savukkeet tulivat siellä unionin taloudelliseen vaihdantaan, koska niitä tarjottiin myytäväksi puolalaisella torilla. Savukkeet eivät siis olleet kauttakuljetuksessa, kuten pakettilähetykset, jotka olivat asian C-26/18 (tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579) kohteena, tai asiassa C-368/21 kyseessä ollut ajoneuvo. Minkään seikan perusteella ei voida katsoa, että savukkeet oli tarkoitettu yksinomaan kulutukseen Puolan ulkopuolella. Savukkeet nimittäin myös osti Puolassa asuva henkilö eli kantaja. Vasta viimeksi mainittu päätti myydä ne edelleen Saksaan.

5 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo näin ollen, että verollisia liiketoimia on kolme:

1) savukkeiden tuonti kolmannesta maasta Puolaan (direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan d alakohta),

2) savukkeiden luovuttaminen myyjältä kantajalle Słubicessa olevalla torilla (direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohta),

3) kantajan asiakkaan suorittama savukkeiden yhteisöhankinta Saksassa (direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohta).

6 Ennakkoratkaisupyynnön kohteena on ainoastaan ensimmäisen liiketoimen, eli savukkeiden tuonti Puolaan, verotus. Koska maahantuonnin arvonlisävero on syntynyt Puolassa, Saksan tulliviranomaiset olisivat kuitenkin toimivaltaisia määräämään maahantuonnin arvonlisäveron vain, jos maahantuonnin arvonlisäveron katsottaisiin tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdassa olevan olettaman perusteella syntyneen vastaavasti Saksassa. UStG:n 21 §:n 2 momentin mukaan tätä tullisäännöstä sovelletaan vastaavasti maahantuonnin arvonlisäveroon. Tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdan edellytykset täyttyvät vastaavasti nyt käsiteltävänä olevassa asiassa: vastaajana oleva Saksan tulliviranomainen on todennut, että maahantuonnin arvonlisäverovelka oli syntynyt vastaavasti savukkeiden säännösten vastaisella tuonnilla kolmannesta maasta Puolaan tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti. Tämä maahantuonnin arvonlisäverovelka on alle 5 000 euroa eli 2 006,38 euroa. Maahantuonnin arvonlisäverovelan katsotaan näin ollen syntyneen Saksassa.

7 On kuitenkin selvitettävä, onko tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdan vastaava soveltaminen, josta UStG:n 21 §:n 2 momentissa säädetään, direktiivin 2006/112 vastaista. Siinä tapauksessa tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohtaa ei saisi soveltaa vastaavasti maahantuonnin arvonlisäveroon. Tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdan vastaava soveltaminen olisi unionin oikeuden mukaan hyväksyttävää, jos direktiivissä 2006/112 itsessään säädettäisiin kyseisen tullisäännöksen

TYÖASIAKIRJA

soveltamisesta käsiteltävän asian tilanteessa, ja vaikka direktiivissä 2006/112 ei edellytettäisikään tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdan vastaavaa soveltamista, se olisi unionin oikeuden mukaan sallittua, jos kyseisessä direktiivissä ei kiellettäisi sitä.

8 Direktiivin 2006/112 ainoa säännös, jossa voitaisiin määrätä tullikoodeksin 215 §:n 4 kohdan soveltamisesta tuonnin arvonlisäveroon nyt käsiteltävässä asiassa, on kyseisen direktiivin 71 artiklan 1 kohdan toinen alakohta. Tässä säännöksessä edellytetään – toisin kuin direktiivin 2006/112 71 artiklan 2 kohdassa –, että tavaroista on tosiasiassa kannettava tulleja. Näin on tässä tapauksessa, koska tullikoodeksin 202 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu tullivelka syntyi savukkeiden säännösten vastaisella tuonnilla. Yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeen 2402 2090, sellaisena kuin se on 27.9.2011 annetussa asetuksessa (EU) N:o 1006/2011, mukaan tullivelka määräytyy 57,6 %:n tullin perusteella. Muun muassa tämän tapauksen osalta direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy [kuitenkin] silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy”. Direktiivin 2006/112 62 artiklan 1 alakohdan mukaan verotettavalla tapahtumalla tarkoitetaan tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät. Kyseisen direktiivin 62 artiklan 2 alakohdan mukaan verosaatavan syntymisellä tarkoitetaan oikeutta vaatia veron maksamista.

9 Tässä abstraktisti muotoillussa säännöksessä arvonlisäverotettava tapahtuma ja arvonlisäverosaatavan syntyminen kytketään tietyssä mielessä tullisaatavan syntymiseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä viittaus tullilainsäädäntöön voidaan tulkita kahdella tavalla. Laajan tulkinnan mukaan tässä säännöksessä viitataan tullilainsäädäntöön kaikkien arvonlisäveron syntymisedellytysten osalta. Suppean tulkinnan mukaan säännöksessä viitataan tullilainsäädäntöön vain arvonlisäverotettavan tapahtuman toteutumisen ja arvonlisäverosaatavan syntymisen ajankohdan osalta.

10 Bundesfinanzhof (liittotasavallan ylin verotuomioistuin, Saksa) katsoo, että direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa viitataan yleisesti tullilainsäädäntöön. Tämän tulkinnan mukaan direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toinen alakohta ei estäisi tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdan vastaavaa soveltamista, vaan se velvoittaisi siihen. Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen olisi selvästi vastattava kieltävästi.

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sitä vastoin taipuvainen katsomaan, että direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa viitataan tullilainsäädäntöön vain arvonlisäverotettavan tapahtuman toteutumisen ja arvonlisäverosaatavan syntymisen *ajankohdan* osalta. Tätä tulkintaa tukevat kyseisen säännöksen sanamuoto, syntyhistoria ja systematiikka.

12 Direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan sanamuodossa arvonlisäverotettavan tapahtuman toteutuminen ja verosaatavan syntyminen

TYÖASIAKIRJA

kytketään tullilainsäädäntöön vain niiden ajankohdan osalta. Kyseisen säännöksen sanamuoto edellyttää, että arvonlisäverotettava tapahtuma on toteutunut ja verosaatava on syntynyt direktiivin 62 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan näin suppea ja sanamuodon mukainen tulkinta on myös järkevä, koska tullilainsäädännössä on useita säännöksiä, jotka koskevat tullivelan syntymishetkeä, kuten esimerkiksi tullikoodeksin 201 artiklan 2 kohta, 202–204 artikla, 209 artiklan 2 kohta, 210 artiklan 2 kohta, 211 artiklan 2 kohta. Näiden tullisäännösten soveltaminen vastaavasti tuonnin arvonlisäveroon merkitsee sitä, että myös tuonnin arvonlisävero syntyy kyseisinä ajankohtina.

13 Direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan kehitys puoltaa kuitenkin sitä, että säännöksessä edellytetään, että arvonlisäverotettava tapahtuma on jo toteutunut ja verosaatava on jo syntynyt. Tullin ja maahantuonnin arvonlisäveron välisestä suhteesta säädettiin ensimmäisen kerran jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – annetun toisen neuvoston direktiivin 67/288/ETY (EYVL 1967, 1303/67) 7 artiklassa. Tämän direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa tullivelan ja arvonlisäverovelan syntyminen ja erääntyminen kytketään nimenomaisesti toisiinsa. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) alkuperäisen version 10 artiklan 3 kohdan sisältö oli identtinen: ”Maahantuonnin osalta verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavara saapuu 3 artiklassa määritellylle maan alueelle. Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava – – tullimaksua, – – jäsenvaltiot voivat soveltaa nämä yhteisön maksut aiheuttavasta tapahtumasta ja maksusaatavan syntymisestä säädettyjä voimassa olevia säännöksiä.”

14 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohta muutettiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetun direktiivin 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1) 1 artiklan 6 alakohdalla. Tämä muutettu versio on lähes identtinen nyt sovellettavan direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan version kanssa. Tässä versiossa verotettavan tapahtuman sekä tuonnin arvonlisäverosaatavan ja tullisaatavan syntymisen välinen yhteys rajataan ajankohtaan, jona tulli syntyy.

15 Myös direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan systematiikka puhuu sellaisiin tullisäännöksiin viittausta vastaan, jotka koskevat muita seikkoja kuin maksusaatavan syntymishetkeä. Tällaisena pidetään kyseisen direktiivin V osaston 4 luvun (60 ja 61 artiklassa) olevaa maahantuontipaikkaa. Tässä osastossa säädetään nimenomaisesti verollisten liiketoimien paikasta. Direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toinen alakohta sisältyy sitä vastoin VI osastoon, joka koskee verotettavaa tapahtumaa ja verosaatavan syntymistä.

TYÖASIAKIRJA

16 Myös 71 artiklan paikka direktiivin 2006/112 VI osaston 4 luvussa puoltaa sitä, että kyseinen säännös koskee vain arvonlisäverosaatavan syntymishetkeä eikä sen paikkaa. Tämä luku sisältää kaksi artiklaa (70 ja 71 artikla). Direktiivin 2006/112 70 artiklassa täsmennetään, milloin verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy maahantuonnin yhteydessä. Ei ole yllättävää, että se on maahantuontihetki. Näin ollen mainitussa 70 artiklassa säädetään maahantuonnin osalta se, mitä 63 artiklassa säädetään tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta ja 68 artiklassa tavaroiden yhteisöhankinnan osalta: verotettavan tapahtuman toteutumisen ja verosaatavan syntymisen ajankohta.

17 Lisäksi toinenkin systemaattinen tarkastelutapa puhuu direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan laajaa tulkintaa vastaan: jos tähän säännökseen todellakin sisältyisi yleinen viittaus tullilainsäädäntöön, maahantuonnin arvonlisäveroa koskevat direktiivin 2006/112 säännökset olisivat tarpeettomia. Niiden maahantuontien osalta, joista kannetaan tulleja, kaikki maahantuonnin arvonlisäveroon liittyvät näkökohdat määräytyisivät yksinomaan tullilainsäädännön mukaan. Kaikkien muiden maahantuontien, joista ei kanneta tämänkaltaisia maksuja, osalta tullilainsäädännön soveltaminen perustuisi direktiivin 2006/112 71 artiklan 2 kohtaan.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei voi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella päätellä selvästi, viitataanko direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tullilainsäädäntöön myös arvonlisäveron syntypaikan osalta. Unionin tuomioistuin on tuomiossa Dansk Transport og Logistik antamassaan vastauksessa neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen yhtäältä korostanut tullin ja maahantuonnin arvonlisäveron erillisyyttä toisistaan (tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, 102 kohta). Toisaalta kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee selvästi, että sekä tullien ja arvonlisäveron verotettava tapahtuma että tulli- ja verosaatavan syntyminen ovat olennaisesti samat (91 kohta).

19 Unionin tuomioistuin on 11.7.2013 antamassaan tuomiossa Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, 41 kohta) todennut direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisesta alakohdasta seuraavaa: ”Tästä on palautettava mieliin, että 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 – –”

20 Tämän kohdan toinen virke voitaisiin ymmärtää siten, että unionin tuomioistuin pitää direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa yleisenä viittauksena tullilainsäädäntöön. Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella

TYÖASIAKIRJA

on kuitenkin epäilyjä siitä, voidaanko nämä toteamukset tulkita tällä tavoin. Kyseisessä kohdassa lainataan soveltuvin osin 6.12.1990 annettua tuomiota Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, 18 kohta), ja ainoastaan kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohta on korvattu direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisella alakohdalla. Tuomiossa Witzemann puolestaan lainataan 28.2.1984 annettua tuomiota Einberger (294/82, EU:C:1984:81, 18 kohta). Molemmat mainitut tuomiot on kuitenkin annettu ennen kuin kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohta muutettiin direktiivillä 91/680/ETY. Koska unionin tuomioistuin on tuomionsa Harry Winston 41 kohdassa tosin vaihtanut säännökset, mutta ei ole kuitenkaan mukauttanut muotoiluaan direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan sanamuotoon (direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot ”voivat”, vaikka ne direktiivin 91/680/ETY mukaan olivat jo pitkään olleet ”velvollisia”), ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei haluaisi ratkaisussaan tukeutua ennenaikaisesti näihin unionin tuomioistuimen toteamuksiin.

21 Tuomion Harry Winston 41 kohta voidaan suhteuttaa siihen, että vaikka unionin tuomioistuin on lainannut tätä kohtaa 10.7.2019 antamassaan tuomiossa Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, 41 41), se on kyseisessä tuomiossa kuitenkin todennut, että tullin syntyminen ei välttämättä johda maahantuonnin arvonlisäveron syntymiseen. Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan yhdistetyissä asioissa (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:1) antamaan ratkaisuehdotukseen, jossa luonnehditaan osuvasti analyyttistä kehystä, jonka puitteissa myös nyt esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava.

22 Unionin tuomioistuin on tuomioissaan 2.6.2016, Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405); 1.6.2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417) ja 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) omaksunut tämän analyyttisen kehyksen ja pohtinut tapauskohtaisesti, voidaanko maahantuonnin arvonlisäveron syntyminen perustella arvonlisäverolainsäädännön nojalla. Nämä pohdinnat olisivat tarpeettomia, jos direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toinen alakohta olisi tulkittava yleiseksi viittaukseksi tullilainsäädäntöön. Jos tätä säännöstä ei voida tulkita siten, että tullivelan syntyminen johtaa käytännössä automaattisesti maahantuonnin arvonlisäverovelan syntymiseen, ei ole mitään syytä katsoa, että siinä edellytettäisiin tullioikeudellisen toimivaltasäännön soveltamista vastaavasti maahantuonnin arvonlisäverotukseen.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo lisäksi, että unionin tuomioistuin ei ole jo 3.3.2021 antamassaan tuomiossa Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161) vastannut nyt esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen.

24 Direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan tulkintaa tukevia seikkoja saadaan lopuksi 7.4.2022 annetusta tuomiosta Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), jossa unionin tuomioistuin totesi, että

TYÖASIAKIRJA

(uudelleenlaaditun) tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ei voida soveltaa soveltuvin osin maahantuonnin arvonlisäveroon.

25 Unionin tuomioistuin on ensinnäkin toistanut tuomioissa Dansk Transport og Logistik ja Harry Winston olevan muotoilun, jonka mukaan maahantuonnin arvonlisäveron ja tullien olennaiset piirteet vastaavat toisiaan ja tämä rinnakkaisuus on vahvistettu direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa (tuomio 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, 47 kohta). Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan – toisin kuin tuomion Dansk Transport og Logistik 98 kohdassa – sovella tätä rinnakkaisuutta maahantuonnin arvonlisäverovelan lakkaamiseen. Se toteaa sitä vastoin, että direktiivissä 2006/112 ei säädetä salakuljetettuihin tavaroihin liittyvän tullivelan lakkaamisesta tullikoodeksin (uudelleenlaadittu) 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetun perusteen mukaisesti (tuomio 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, 49 kohta).

26 Vaikka nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyse tullioikeudellisten lakkaamisperusteiden vastaavasta soveltamisesta vaan tullioikeudellisista toimivaltasäännöistä maahantuonnin arvonlisäveron osalta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulkitsee 7.4.2022 annettua tuomiota Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277) siten, että direktiivin 2006/112 71 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa ei voida tulkita yleiseksi viittaukseksi tullilainsäädäntöön. Vain näin voidaan selittää se, että unionin tuomioistuin on viitannut tähän säännökseen ja sen seurauksiin tulli- ja arvonlisäverosaatavan syntymisen osalta, jotta se voisi siten yksilöidä direktiivissä 2006/112 olevan aukon arvonlisäverovelan lakkaamisen osalta.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lopuksi, onko direktiivissä 2006/112 säädetty toimivaltajärjestelmä tyhjentävä. Jos unionin tuomioistuin yhtyy käsitykseen kyseisen direktiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan suppeasta tulkinnasta, se ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan nimittäin tarkoita automaattisesti sitä, että Saksaa kiellettäisiin unionin oikeuden nojalla soveltamasta tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohtaa soveltuvin osin maahantuonnin arvonlisäveroon. On nimittäin kysyttävä, säädetäänkö tämän direktiivin 71 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdan vastaavasta soveltamisesta. Toinen kysymys on se, kielletäänkö siinä se, koska kyseistä säännöstä on pidettävä tyhjentävänä. Tämä on selvitettävä tulkinnan perusteella.

28 Maahantuontipaikasta säädetään direktiivin 2006/112 60 ja 61 artiklassa. Se, että toimivaltaa tullien ja arvonlisäveron kantamiseen on arvioitava toisistaan erillään (tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, 102 kohta), voi puoltaa sitä, että 60 ja 61 artikla ovat tyhjentäviä.

29 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (tuomiot 2.6.2016, Eurogate Distribution, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, ja 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579) voitaisiin

TYÖASIAKIRJA

kuitenkin johtaa toisenlainenkin tulkinta. Nyt käsiteltävässä asiassa on edellä mainittujen menettelyjen tavoin kyse tullilainsäädännön rikkomisen arvonlisäveroseurauksista ja siitä, mikä jäsenvaltio on vastuussa maahantuonnin arvonlisäveron kantamisesta. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt jaosto tulkitsee näitä tuomioita siten, että tullilainsäädännön rikkomisen arvonlisäveroseurauksia ei säännellä tyhjentävästi direktiivissä 2006/112. Näin ollen unionin tuomioistuin saattoi näissä asioissa asettaa arvonlisäverotuksellisen maahantuonnin riippuvaiseksi verotettavan tapahtuman kirjoittamattomasta osatekijästä eli unionin taloudelliseen vaihdantaan saapumisesta.

30 Tätä taustaa vasten voitaisiin ajatella, että direktiiviä 2006/112 ei olisi pidettävä tyhjentävänä, kun otetaan huomioon myös muut maahantuonnin arvonlisäveron kantamiseen liittyvät seikat siltä osin kuin maahantuonnin arvonlisävero syntyy tullilainsäädännön rikkomisten yhteydessä. Direktiivin 2006/112 60 artiklan sanamuoto antaa tähän mahdollisuuden. Maahantuonnin arvonlisäveroon vastaavasti sovellettavassa tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdassa ei määritetä direktiivin 2006/112 60 artiklan kanssa ristiriidassa olevaa maahantuontipaikkaa, vaan siinä säädetään ainoastaan toisen jäsenvaltion toimivallasta kantaa arvonlisävero enintään 5 000 euron suuruisen arvonlisäverosaatavan tehokkaan täytäntöönpanon varmistamiseksi.

31 Tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdan vastaavasti aiheuttama toimivallan siirto voisi kuitenkin olla arvonlisäverotukseen sovellettavan alueperiaatteen vastainen. Verotuksen alueperiaatteen mukaan tulot nimittäin kuuluvat sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu (tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 37 kohta). Käsiteltävässä asiassa kantaja on tosin myynyt savukkeet edelleen Saksassa olevalle ostajalle sen jälkeen, kun hän oli ostanut ne Puolassa. Koska savukkeita kuitenkin tarjottiin yleiseen myyntiin Puolassa, ne saapuivat siellä taloudelliseen vaihdantaan.

32 Arvonlisävero eroaa tältä osin tullista, jonka osalta alueperiaatteella ei ole merkitystä unionin sisällä. Tullit nimittäin kuuluvat unionille riippumatta siitä, missä jäsenvaltiossa ne kannetaan. Sen vuoksi tullin osalta etusijalla on tehokas kantaminen, joka saavutetaan tullikoodeksin 215 artiklan 4 kohdalla.

TYÖASIAKIRJA