

Asia C-125/24 [Palmstråle] ⁱ**Ennakkoratkaisupyyntö****Jättämispäivä:**

15.2.2024

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Högsta förvaltningsdomstolen (Ruotsi)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

13.2.2024

Valittaja:

AA

Vastapuoli:

Allmänna ombudet hos Tullverket

SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan ja unionin tullikoodeksista annetun asetuksen (EU) N:o 952/2013 (jäljempänä unionin tullikoodeksi) 86 artiklan 6 kohdan ja 203 artiklan tulkinnasta

Johdanto

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi) pyrkii ennakkoratkaisun avulla selvittämään, miten arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ja unionin tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohtaa ja 203 artiklaa on tulkittava, kun on kyse tavaroiden jälleentuonin arvonlisäverosta vapauttamisen edellytyksistä. Ennakkoratkaisukysymys esitetään asiassa, jossa on kyse tullisääntöjen noudattamatta jättämisestä jälleentuonin yhteydessä.

ⁱ Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa oikeudenkäynnin minkään asianosaisen todellista nimeä.

Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt

Arvonlisäverodirektiivi

- 2 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdasta ilmenee, että tavaroiden maahantuonnista on suoritettava arvonlisäveroa. Sen 30 artiklan mukaan tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen 24 artiklan mukaisesti.
- 3 Sen 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tavaroiden viejän suorittama vietyjen tavaroiden jälleentuonti samassa kunnossa kuin ne vietiin, jos tavarat ovat oikeutetut tullittomuuteen.

Unionin tullikoodeksi

- 4 Unionin tullikoodeksin 203 artiklan 1 kohdassa säädetään, että muut kuin unionitavarat, jotka on alun perin viety unionin tullialueelta unionitavaroina ja jotka palautetaan sinne kolmen vuoden kuluessa ja ilmoitetaan luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen, on asianomaisen henkilön hakemuksesta vapautettava tuontitullista. Saman artiklan 5 kohdan mukaan vapautus myönnetään ainoastaan, jos tavarat palautetaan samassa tilassa, jossa ne oli viety, ja 6 kohdan mukaan vapauttamisen tueksi on esitettävä tiedot, jotka vahvistavat vapautusedellytysten täytymisen.
- 5 Henkilön, joka toi tavarat unionin tullialueelle, on, unionin tullialueelle tuotujen tavaroiden saapuessa, 139 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan esitettävä ne tullille viipymättä määrättyssä tullitoimipaikassa tai muussa tulliviranomaisten määräämässä tai hyväksymässä paikassa taikka vapaa-alueella.
- 6 Unionin tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan tuontitullin alaisista tavaroista syntyy tuontitullivelka, kun ei täytetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee esimerkiksi muiden kuin unionitavaroiden tuomista unionin tullialueelle.
- 7 Sen 86 artiklan 6 kohdassa säädetään, että kun tullilainsäädännössä säädetään tavaran etuuskohtelusta, tullittomuudesta tai osittaisesta tai täydellisestä tuonti- tai vientitullista vapauttamisesta esimerkiksi 203 artiklan nojalla, tällaista etuuskohtelua, tullittomuutta tai vapauttamista sovelletaan myös niissä tapauksissa, joissa syntyy tullivelka 79 artiklan nojalla, jos tullivelan syntymiseen johtanut laiminlyönti ei ollut vilpillisen menettelyn yritys.
- 8 Unionin tullikoodeksin johdanto-osan 38 perustelukappaleen mukaan on tarkoituksenmukaista ottaa huomioon asianomaisen henkilön vilpitön mieli tapauksissa, joissa tullivelka syntyy siksi, että tullilainsäädäntöä ei ole noudatettu, ja pyrkiä minimoimaan velallisen laiminlyönnistä aiheutuvat seuraukset.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

- 9 Sinä ajankohtana, jota asia koskee, sovellettiin Ruotsin arvonlisäverolakia (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200)). Kyseinen laki on korvattu sittemmin uudella arvonlisäverolailla (2023:200) (mervärdesskattelagen (2023:200)), mutta aikaisempaa lakia sovelletaan nyt kyseessä olevan kaltaisissa tapauksissa yhä ennen uuden lain voimaantuloa syntyneisiin tilanteisiin. Seuraavaksi selostetaan asiassa sovellettavia vuoden 1994 lain säännöksiä. Uudessa laissa on pääasiallisesti vastaavanlaisia säännöksiä.
- 10 Arvonlisäveroa on 1 luvun 1 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan maksettava sellaisesta tavaroiden maahantuonnista, joka on veronalaista. Maahantuonnilla tarkoitetaan 2 luvun 1 a §:n mukaan sitä, että tavara maahantuodaan Ruotsiin EU:n ulkopuolelta.
- 11 Lain 3 luvun 30 §:n 1 momentista käy ilmi, että verosta vapautetaan sellainen maahantuonti, joka on vapautettu verosta verovapaudesta maahantuonnin yhteydessä ym:sta annetun lain (1994:1551) (lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.) mukaisesti.
- 12 Verovapaudesta maahantuonnin yhteydessä ym:sta annetun lain 2 luvun 5 §:n 1 momentissa säädetään muun muassa, että verovapaus on myönnettävä unionitavaroille, jotka niiden viejä on sen jälkeen, kun se on vienyt ne EU:sta kolmanteen maahan, tuonut Ruotsiin ilman, että niitä on jalostettu sinä aikana, jonka ne olivat vietyinä EU:n ulkopuolelle. Sen 2 momentin mukaan verovapaus myönnetään vain, jos tavarat kuuluvat esimerkiksi unionin tullikoodeksin 203 artiklan mukaisen tullista vapauttamisen piiriin. Tavaroita, jotka ovat tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun asetuksen (ETY) N:o 2658/87 mukaan tullittomia, on käsiteltävä siten kuin ne olisivat olleet tullinalaisia.

Asian tosiseikat

- 13 AA omistaa hevosia, joita käytetään kilpailuissa eri maissa. Hän vei kaksi hevosta Norjaan eli unionin tullialueen ulkopuolelle. Sen jälkeen, kun hevoset olivat osallistuneet kilpailuihin, ne tuotiin takaisin unioniin ylittämällä raja Norjasta Ruotsiin. AA ei pysähtynyt tullitoimipaikassa ilmoittaakseen tuonnista. Sen sijaan hänet pysäytettiin Tullverketin (tulli, Ruotsi) tienvarsitarkastuksessa pian sen jälkeen, kun hän oli ohittanut tullitoimipaikan.
- 14 Tullverket päätti määrätä AA:lle 41 178 Ruotsin kruunun suuruisen arvonlisäveron. Tullia ei määrätty. Tullverketin mukaan ei voitu myöntää jälleentuonnin yhteydessä myönnettävää vapautusta arvonlisäverosta, koska AA ei ollut ilmoittanut hevosia luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen eikä ollut myöskään hakenut vapautusta tullista.

- 15 AA valitti kyseisestä päätöksestä Förvaltningsrätten i Karlstadiin (Karlstadin hallinto-oikeus, Ruotsi), joka hylkäsi valituksen. Förvaltningsrätten totesi, että hevosia ei ollut esitetty tullille niiden saapuessa unionin tullialueelle, että tullivelka oli näin ollen syntynyt ja että tämä merkitsi sitä, että on maksettava arvonlisäveroa. Kyseinen tuomioistuin totesi tämän jälkeen, että se, että tavarat ilmoitetaan luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen, ja se, että ilmoittaja tekee hakemuksen, on olennainen edellytys sille, että jälleentuonin yhteydessä myönnetään vapautus arvonlisäverosta. Koska tätä ei ollut tapahtunut, ei voitu myöntää vapautusta arvonlisäverosta.
- 16 Sekä AA että allmänna ombudet hos Tullverket (yleisen intressin edustaja tulliviranomaisessa) valittivat Förvaltningsrättenin tuomiosta Kammarrätten i Göteborgiin (Göteborgin kamarioikeus, Ruotsi) ja vaativat, että päätös, jolla AA:lle määrättiin arvonlisävero, on kumottava. Kammarrätten hylkäsi valitukset pääasiallisesti samoilla perusteilla kuin Förvaltningsrätten.
- 17 AA on valittanut Kammarrättenin tuomiosta Högsta förvaltningsdomstoleniin, joka on myöntänyt valitusluvan. Viranomaisen puhevaltaa asiassa Högsta förvaltningsdomstolenissa käyttää allmänna ombudet hos Tullverket. Tullverketin sijaan allmänna ombudet hos Tullverket on siis yksityisen vastapuoli. Tullverketille on kuitenkin varattu mahdollisuus lausua asiassa.
- 18 Osapuolten kirjelmässä, jotka on esitetty valitusluvan myöntämisen jälkeen, AA on väittänyt, että hän teki suullisen ilmoituksen tullihenkilökunnalle, kun hänet pysäytettiin sen jälkeen, kun hän oli ohittanut tullitoimipaikan. Allmänna ombudet hos Tullverket on väittänyt, että ne virkamiehet, jotka työskentelivät tullitoimipaikassa kyseisenä päivänä, kiistävät sen, että olisi tehty suullista ilmoitusta.
- 19 AA ei ole esittänyt asian käsittelyn aiemmissa vaiheissa, että olisi tehty suullinen ilmoitus. Jotta olosuhde, johon vedotaan vasta Högsta förvaltningsdomstolenissa, voidaan ottaa huomioon tässä oikeusasteessa, vaaditaan, että on olemassa erityisiä syitä. Högsta förvaltningsdomstolen tulee ottamaan myöhemmin kantaa siihen, onko otettava huomioon se, mitä AA on esittänyt suullisen ilmoituksen osalta. Tämä ennakkoratkaisupyyntö koskee kuitenkin vain sitä tapahtumainkulkua, jota on käsitelty alemmissa oikeusasteissa, eli sitä, että tullitoimipaikka ohitettiin esittämättä tavaroita ja tekemättä tulli-ilmoitusta ja hakemusta tullista vapauttamiseksi.

Asianosaisten ja Tullverketin lausumat

AA

- 20 AA vaatii, että Kammarrättenin ratkaisua muutetaan siten, että Tullverketin päätös siitä, että hänelle määrätään arvonlisävero, kumotaan. Hän esittää seuraavaa.

- 21 Hän ei ole hyötynyt millään tavoin taloudellisesti siitä, että hän ei ole pysähtynyt tullitoimipaikassa eikä ole tehnyt ilmoitusta hevosten tuonnista, vaan hän halusi eläinten parhaaksi ehtiä ajoissa Suomeen menevään autolauttaan ja siten lyhentää niiden matka-aikaa. Hän oli ennen lähtöä varmistanut, että väliaikaista vientiä Norjaan käsiteltiin oikealla tavalla, ja hän luuli, että siten myös jälleentuonnin edellytykset täyttyivät. Kyse on hänen erehdyksestään ja on kohtuutonta, että tämä johtaisi siihen, että hänelle määrättäisiin arvonlisävero jälleentuonnin perusteella.
- 22 Unionin tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdan säännöstä on tulkittava siten, että oikeus vapautukseen tullista ja näin ollen vapautukseen arvonlisäverosta on olemassa myös silloin, kun 203 artiklan muodolliset edellytykset eivät täyty, edellyttäen, että kyseessä ei ole vilpillisen menettelyn yritys. Koska 203 artiklan aineelliset edellytykset täyttyvät ja kyseessä ei ole vilpillisen menettelyn yritys, hänelle ei ole määrättävä arvonlisäveroa.

Allmänna ombudet hos Tullverket

- 23 Allmänna ombudet hos Tullverket on nyttemmin sitä mieltä, että päätös, jolla AA:lle määrättiin arvonlisävero, oli oikea, ja katsoo näin ollen, että AA:n valitus Kammarrättenin tuomiosta on hylättävä. Hän esittää seuraavaa.
- 24 Edellytyksenä sille, että hevosten jälleentuonti vapautetaan arvonlisäverosta, on se, että ne kuuluvat tullista vapauttamisen piiriin. On selvää, että unionin tullikoodeksin 203 artiklan aineelliset edellytykset tullista vapauttamiselle täyttyvät ja että kyseessä ei ole vilpillisen menettelyn yritys.
- 25 Edellytyksenä 203 artiklan mukaiselle vapautukselle on kuitenkin myös se, että tavarat on ilmoitettava luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen ja että asianomaisen henkilön on haettava vapautusta. Unionin tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohdasta ja 203 artiklasta ei käy ilmi, että näistä edellytyksistä olisi säädetty poikkeuksia. Niiden on näin ollen katsottava koskevan myös niitä tapauksia, joissa 79 artiklan nojalla syntyy tullivelka sen vuoksi, ettei ole täytetty jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta.
- 26 Asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, että AA täytti 203 artiklan muodolliset edellytykset, kun hevoset tuotiin unionin tullialueelle.

Tullverket

- 27 Tullverket katsoo, että valitus on hylättävä, ja esittää seuraavaa. Koska tavaroita ei ole ilmoitettu luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen, ne eivät kuulu 203 artiklan mukaisen tullista vapauttamisen piiriin. Niiden tuonnista on näin ollen kannettava arvonlisävero.

Ennakkoratkaisun tarve

- 28 Arvonlisäverodirektiivistä käy ilmi, että tavaroiden tuonnista kolmannesta maasta unioniin on suoritettava arvonlisäveroa. Direktiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on kuitenkin vapautettava verosta tavaroiden viejän suorittama vietyjen tavaroiden jälleentuonti samassa kunnossa kuin ne vietiin, jos tavarat ovat oikeutetut tullittomuuteen.
- 29 AA on jälleentuonut hevoset samassa kunnossa kuin hän vei ne. Se, ovatko hevoset oikeutetut tullittomuuteen 143 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla tavalla, on näin ollen ratkaisevaa sen kannalta, onko hän velvollinen maksamaan arvonlisäveroa jälleentuonnista.
- 30 Unionin tullikoodeksin 203 artiklassa säännellään jälleentuonnin yhteydessä myönnettävää vapautusta tuontitullista. Asiassa on riidatonta, että siinä säädetyt vapauttamisen aineelliset edellytykset täyttyvät tässä tapauksessa. Kuten 19 kohdassa mainitaan, tässä ennakkoratkaisupyyntössä lähdetään kuitenkin siitä, että AA laiminlöi unionin tullikoodeksin 139 artiklan 1 kohdan vastaisesti tuonnista ilmoittamisen tullitoimipaikassa ja että hän ei täyttänyt 203 artiklassa säädettyjä vapauttamisen muodollisia edellytyksiä eli sitä, että tavarat on ilmoitettava luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen ja että on tehtävä vapauttamista koskeva hakemus.
- 31 Unionin tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdasta käy ilmi, että tuontitullin alaisista tavaroista syntyy tuontitullivelka, kun ei täytetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee muiden kuin unionitavaroiden tuomista unionin tullialueelle. Sen 86 artiklan 6 kohdan mukaan on kuitenkin niin, että 203 artiklassa säädettyä tuontitullista vapauttamista sovelletaan myös niissä tapauksissa, joissa syntyy tullivelka 79 artiklan nojalla, jos tullivelan syntymiseen johtanut laiminlyönti ei ollut vilpillisen menettelyn yritys. Asiassa on riidatonta, että AA ei ole syyllistynyt vilpillisen menettelyn yritykseen.
- 32 AA katsoo, että unionin tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että oikeus vapautukseen tullista on olemassa myös silloin, kun 203 artiklan muodolliset edellytykset eivät täyty. Tämän tulkinnan mukaisesti hevoset kuuluvat näin ollen tullista vapauttamisen piiriin, mikä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan merkitsee sitä, että niiden jälleentuonti on vapautettava verosta.
- 33 Allmänna ombudet hos Tullverket katsoo sitä vastoin, että myös unionin tullikoodeksin 203 artiklan muodollisten edellytysten on täytyttävä, jotta voidaan myöntää vapautus tuontitullista. Koska nämä edellytykset eivät täyty, tämä tulkinta johtaa siihen, ettei ole myönnettävä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaista verovapautusta.
- 34 Högsta förvaltningsdomstolenin mukaan on epäselvää, kumpi näistä tulkinnoista on oikea.

- 35 Yhtäältä voidaan – kuten allmänna ombudet hos Tullverket esittää – todeta, että 86 artiklan 6 kohdan ja 203 artiklan sanamuodosta ei käy ilmi muuta kuin että kaikkien 203 artiklassa säädettyjen edellytysten on täytyttävä, jotta vapautus tulee kyseeseen. Kyseinen sanamuoto ei näin ollen itsessään tue sitä, että niissä tilanteissa, jotka kuuluvat 79 artiklan piiriin, ei vaadittaisi, että myös 203 artiklassa säädettyjen muodollisten edellytysten on täytyttävä, jotta vapautus voidaan myöntää.
- 36 Toisaalta edellytyksenä sille, että 79 artiklan nojalla syntyy ylipäätään tullivelka, on se, että jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta ei ole täytetty. Voidaan kysyä, missä tilanteissa maahantuoja voi syyllistyä tällaiseen velvollisuuden täyttämättä jättämiseen mutta voi samanaikaisesti täyttää 203 artiklassa säädettyt muodolliset edellytykset. Joka tapauksessa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen rikkominen eli se, että tuonnista ei 139 artiklan 1 kohdan vastaisesti tehdä ilmoitusta, on tuskin mahdollista ilman, että maahantuoja myös samanaikaisesti laiminlyö tulli-ilmoituksen tekemisen ja vapautuksen hakemisen. Kyseisten säännösten tiukka sanamuodon mukainen tulkinta merkitsisi näin ollen sitä, että 86 artiklan 6 kohta ei tulisi koskaan sovellettavaksi tällaisessa tilanteessa. On kyseenalaista, olisiko tämä kyseisten säännösten tavoitteen mukaista (vrt. unionin tullikoodeksin johdanto-osan 38 perustelukappale).
- 37 Vaikuttaa siltä, että unionin tuomioistuin ei ole tarkastellut asiassa esiin tulevaa ennakkoratkaisukysymystä, ja Högsta förvaltningsdomstolen katsoo, ettei asian ratkaisemiseksi ole näin ollen riittäviä oikeusohjeita. Näin ollen unionin tuomioistuimelta on välttämätöntä pyytää ennakkoratkaisua.
- 38 Högsta förvaltningsdomstolen pyytää edellä esitetyn perusteella ratkaisua seuraavaan kysymykseen.

Kysymys

- 39 Onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ja unionin tullikoodeksin 86 artiklan 6 kohtaa ja 203 artiklaa tulkittava siten, että sekä 203 artiklassa säädettyjen aineellisten edellytysten että siinä säädettyjen muodollisten edellytysten on täytyttävä, jotta jälleentuonnin yhteydessä voidaan myöntää vapautus tuontitullista ja näin ollen vapautus arvonlisäverosta, kun unionin tullikoodeksin 79 artiklan nojalla on syntynyt tullivelka sillä perusteella, että tullikoodeksin 139 artiklan 1 kohdassa säädettyä ilmoitusvelvollisuutta ei ole täytetty?