



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

EVGENI TANCHEV

6 päivänä lokakuuta 2021¹

Asia C-489/20

UB

vastaan

Kauno teritorinė muitinė,

muu osapuoli:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Ennakkoratkaisupyyntö – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuina, Liettu))

Ennakkoratkaisupyyntö – Unionin tullikoodeksi – Unionin tullialueelle saapumisen jälkeen takavarikoidut ja myöhemmin valtiolle menetetyiksi julistetut salakuljetut tavarat – Tullivelan lakkaaminen – Seuraukset valmiste- ja arvonlisäveron kantamiselle

1. Tämä Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin (ylin hallintotuomioistuina, Liettu) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee lähinnä unionin tuomioistuimen 29.4.2010 antaman tuomion Dansk Transport og Logistik tulkintaa.² Tarkemmin ottaen se koskee tullivelan lakkaamista sellaisten tavaroiden osalta, jotka tuotiin sääntöjenvastaisesti Euroopan unioniin ja jotka tulliviranomaiset takavarikoivat, mikä ei tapahtunut tullitoimipaikassa tai vapaa-alueella tavaroiden unionin tullialueelle tuonnin yhteydessä vaan silloin, kun tavaroita kuljetettiin maanteitse kyseisessä jäsenvaltiossa sen jälkeen, kun ne olivat ylittäneet lainvastaisesti jäsenvaltion rajan unionin ulkorajalla³ eikä tavaroita ollut esitetty ensimmäiselle unionin tullialueen sisäpuolella sijaitsevalle tullitoimipaikalle.⁴

2. Tuomio Dansk Transport og Logistik koski kuitenkin tavanomaista tapausta, jossa tulliviranomaiset löytävät tavarat niiden unionin tullialueelle tuonnin yhteydessä joko maahantulon jälkeisessä ensimmäisessä tullitoimipaikassa tai vapaa-alueella. Näin ollen herää kysymys, voidaanko pääasian oikeudenkäynnissä soveltaa tuomiossa Dansk Transport og Logistik kehitettyjä periaatteita, jotka koskevat tullivelan lakkaamista tällaisten tavaroiden takavarikoinnin ja myöhemmän valtiolle menetetyiksi julistamisen valossa.

¹ Alkuperäinen kieli: englanti.

² C-230/08, EU:C:2010:231 (jäljempänä tuomio Dansk Transport og Logistik).

³ Ks. myös esim. tuomio 5.3.2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ Tuomio 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio Dansk Transport og Logistik, 50 kohta.

3. Toiseksi ja tähän liittyen nyt tarkasteltavasta ongelmasta säädetään unionin tullikooduksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013⁵ 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa, kun taas tuomion Dansk Transport og Logistik antamisajankohtana tällaisesta tilanteesta säädettiin yhteisön tullikooduksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92⁶ 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa. Unionin tullikooduksiin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan sanamuoto ei ole sama kuin yhteisön tullikooduksiin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan sanamuoto. Tämäkin seikka on näin ollen merkityksellinen määrittäessä, lakkasiko pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva tullivelka tavaroiden takavarikoinnin seurauksena, kun niitä kuljetettiin maanteitse jäsenvaltion alueella.

4. Tästä herää kaksi lisäkysymystä. Valmisteverojen kantamisesta tuontitavaroista säädetään valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY⁷ 2 artiklan b alakohdassa ja 7 artiklassa. Arvonlisäveron kantamisesta tuontitavaroista säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY⁸ 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ja 70 artiklassa. Jos pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva tullivelka on tosiasiaa lakannut unionin tullikooduksiin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla, voidaanko tavaroista kantaa edelleen valmiste- ja arvonlisäveroa?

5. Olen tullut siihen tulokseen, että vaikka tullivelka lakkasi pääasiassa, kyseisistä tavaroista on maksettava sekä valmiste- että arvonlisäveroa jäljempänä yksityiskohtaisesti esitettävistä syistä. Seuraavassa arvioinnissa kunnioitetaan oikeuskäytännössä vahvistettuja sääntöjä, joiden mukaan tullien, valmisteveron ja arvonlisäveron kantamista koskevia toimivaltoja on tarkasteltava erikseen.⁹

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

6. Unionin tullikooduksiin 79 artiklan otsikko on ”Säännösten noudattamatta jättämisestä johtuva tullivelka”. Sen 1 kohdan a alakohdassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”Tuontitullin alaisista tavaroista syntyy tuontitullivelka – –

a) kun ei täytetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee tavaroiden tiettyä käyttötarkoitusta unionin tullialueella”.

⁵ EUVL 2013, L 269, s. 1 (jäljempänä unionin tullikoodeksi).

⁶ EYVL 1992, L 302, s. 1 (jäljempänä yhteisön tullikoodeksi).

⁷ EUVL 2009, L 9, s. 12 (jäljempänä valmisteverodirektiivi). Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL 1992, L 76, s. 1) oli asian kannalta merkityksellinen, voimassa ollut säädös tuomion Dansk Transport og Logistik antamisajankohtana. Ks. etenkin direktiivin 92/12 4 artikla, 5 artiklan 1 ja 2 kohta sekä 6, 7, 8 ja 9 artikla.

⁸ EUVL 2006, L 347, s. 1 (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Tuomion Dansk Transport og Logistik antamisajankohtana tästä säädettiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.10.1999 annetulla neuvoston direktiivillä 1999/85/EY (EYVL 1999, L 277, s. 34; jäljempänä kuudes direktiivi) 6 artiklan 1 kohdassa, 7 artiklassa ja 10 artiklan 3 kohdassa.

⁹ Tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

7. Unionin tullikoodexin 124 artiklan otsikko on ”Lakkaaminen”, ja sen 1 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tuonti- tai vientitullivelka lakkaa jollakin jäljempänä luetelluista tavoista – –:

– –

e) kun tuonti- tai vientitullien alaiset tavarat julistetaan valtiolle menetetyiksi taikka takavarikoidaan ja samanaikaisesti tai myöhemmin julistetaan menetetyiksi valtiolle”.

8. Unionin tullikoodexin 198 artiklan otsikko on ”Tulliviranomaisten toimenpiteet”. Sen 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tulliviranomaisten on toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet, valtiolle menetetyksi julistaminen ja myynti taikka hävittäminen mukaan luettuna, tavaroista vapautumiseksi seuraavissa tapauksissa:

a) kun ei ole täytetty jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee muiden kuin unionitavaroiden tuomista unionin tullialueelle, tai tavarat on salattu tullivalvonnalta”.

9. Valmisteverodirektiivin 2 artiklan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin kun:

– –

b) ne tuodaan yhteisön alueelle.”

10. Valmisteverodirektiivin 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen.

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa kulutukseen luovutuksena pidetään:

– –

d) valmisteveron alaisten tavaroiden tuontia, sääntöjenvastainen tuonti mukaan lukien, paitsi jos valmisteveron alaiset tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään.”

11. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

d) tavaroiden maahantuonnista.”

12. Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu.”

B Liettuan lainsäädäntö

13. Verohallinnosta annetun Liettuan tasavallan lain (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, jäljempänä verohallinnosta annettu laki) (sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2004 annetulla lailla nro IX-2112) 93 §:n (jonka otsikko on ”Verovelvollisuuden lakkaaminen”) 2 momentin 3 kohdassa säädettiin, että ”mikä tahansa velvollisuus tullin hallinnoimien verojen osalta lakkaa myös – – jos tavarat otetaan haltuun *niiden sääntöjenvastaisen maahantulon ajankohtana* ja samanaikaisesti tai myöhemmin takavarikoidaan”.

14. Ennakkoratkaisupyyntönsä todetaan, että kun tarkastellaan kansallisen lainsäätäjän muuttanutta lähestymistapaa ajankohtaan, jona velvollisuus maksaa valmisteveroa ja tuonnin arvonlisäveroa lakkaa, on syytä huomata, että verohallinnosta annetun lain 93 §:n 2 momentti kumottiin 1.1.2017, jolloin voimaan tulivat seuraavat kansalliset säännökset, jotka annettiin muun muassa unionin tullikoodeksin valossa:

– valmisteverosta annetun Liettuan tasavallan lain (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas) (sellaisena kuin se on muutettuna 3.11.2016 annetulla lailla nro XII-2696) 20 §:n 2 momentti, jossa säädetään, että velvollisuus maksaa valmisteveroa tullille lakkaa soveltuvien osien unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan d–g alakohdassa säädetyissä tapauksissa

– Liettuan tasavallan arvonlisäverolain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (sellaisena kuin se on muutettuna 3.11.2016 annetulla lailla nro XII-2697) 121 §:n 2 momentti, jossa säädetään, että velvollisuus maksaa tuonnin arvonlisäveroa tullille lakkaa soveltuvien osien unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan d–g alakohdassa säädetyissä tapauksissa.

II Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

15. Pääasian oikeudenkäynnin vastaaja järjesti rikoskumppaneidensa kanssa valmisteveron alaisten tavaroiden sääntöjenvastaisen maahantuonnin (salakuljettamisen) Valko-Venäjältä Liettuan alueelle 22.9.2016 syrjäisessä paikassa. Tällöin 6 000 savukepakkausta (jäljempänä riidanalaiset tavarat) heitettiin rajan yli ja kerättiin talteen. Samana päivänä rajaviranomaiset pysäyttivät voimakeinoin riidanalaisia tavaroita kuljettaneen moottoriajoneuvon Liettuan alueella, ja ajoneuvosta löydetyt savukkeet takavarikoitiin 22.9.2016.

16. Vilniaus apygardos teismas (alueellinen tuomioistuin, Vilna, Liettua) rikosoikeudenkäynnissä 23.1.2017 antamalla rangaistusmääräyksellä valittaja tuomittiin kansallisen rikoslainsäädännön mukaisesta rikoksesta ja määrättiin maksamaan sakkoa 16 947 euroa. Riidanalaiset tavarat päätettiin myös julistaa valtiolle menetetyiksi, ja toimivaltaiset viranomaiset määrättiin tuhoamaan ne. Tämä tapahtui vuoden kuluttua siitä, kun ne oli julistettu valtiolle menetetyiksi 22.9.2016.¹⁰

¹⁰ Komission kirjallisten huomautusten mukaan.

17. Kun otetaan huomioon kyseinen rangaistusmääräys, riidanalaisella päätöksellä Kaunasin tullitoimipaikka totesi valittajan (yhteisvastuullisesti muiden henkilöiden kanssa) olevan velvollinen maksamaan tullivelan ja vahvisti verovelvoitteen, johon sisältyi valmisteveroa 10 237 euroa ja viivästyskorkoa sille 1 674 euroa sekä tuonnin arvonlisäveroa 2 679 euroa ja viivästyskorkoa sille 438 euroa. Unionin tullikodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohta huomioon ottaen kyseinen paikallinen verohallinto ei laskenut ja vahvistanut valittajalle tuontitullivelkaa katsottuaan, että tullivelka oli lakannut.

18. Kaunasin tullitoimipaikan päätös vahvistettiin 9.5.2018 tehdyllä päätöksellä nro 1A-199.

19. Valittaja nosti Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (alueellinen hallintotuomioistuim, Vilna, Liettua) kanteen, jossa se väitti lähinnä, että kun otetaan huomioon unionin tullikodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukainen tullivelan lakkaamisperuste, hänen velvollisuutensa maksaa valmisteveroa ja tuonnin arvonlisäveroa riidanalaisista tavaroista, jotka oli tuotu sääntöjenvastaisesti Euroopan unionin tullialueelle, oli myös lakannut. Tämä valittajan päättely perustui muun muassa unionin tuomioistuimen tuomiossaan Dansk Transport og Logistik esittämään tulkintaan.

20. Vilniaus apygardos administracinis teismas hylkäsi valittajan kanteen perusteettomana 30.10.2018 antamallaan tuomiolla. Kyseinen tuomioistuim katsoi muun muassa, että perusteet valmisteveron ja/tai tuonnin arvonlisäveron maksamisvelvollisuuden lakkaamiselle eivät kuulu unionin tullikodeksin soveltamisalaan, ja kieltäytyessään arvioimasta valittajan väitteitä, jotka liittyivät tuomiossa Dansk Transport og Logistik esitettyyn tulkintaan, se huomautti erityisesti, että kyseinen unionin tuomioistuimen tuomio oli annettu yhteisön tullikodeksin, jonka säännökset eivät olleet merkityksellisiä käsiteltävässä asiassa, koska voimassa oleva säädös oli unionin tullikodeksi, tulkitsemiseksi.

21. Valittaja valitti kyseisestä tuomiosta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin, joka on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko unionin tullikodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 – 124 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että tullivelka lakkaa, jos – käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa – salakuljetetut tavarat takavarikoitiin ja myöhemmin julistettiin valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne oli jo tuotu sääntöjenvastaisesti (luovutettu kulutukseen) Euroopan unionin tullialueelle?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 2 artiklan b alakohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 70 artiklaa tulkittava siten, että velvollisuus maksaa valmisteveroa ja/tai arvonlisäveroa ei lakkaa, jos, kuten käsiteltävässä asiassa, salakuljetetut tavarat takavarikoidaan ja myöhemmin julistetaan valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne oli jo tuotu sääntöjenvastaisesti (luovutettu kulutukseen) unionin tullialueelle, vaikka tullivelka on lakannut asetuksen (EU) N:o 952/2013 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn perusteen mukaisesti?”

22. Kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle esittivät Italian tasavalta, Liettuan tasavalta ja Euroopan komissio. Istuntoa asianosaisten kuulemiseksi ei pidetty.

III Arviointi

A Vastaus ensimmäiseen kysymykseen

23. Ensimmäiseen kysymykseen olisi vastattava siten, että unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että tullivelka lakkaa tilanteessa, jossa sääntöjenvastaisesti tuodut tavarat takavarikoidaan ja myöhemmin julistetaan valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne on jo tuotu sääntöjenvastaisesti unionin tullialueelle.

24. Näin on seuraavista syistä.

25. Tullivelan syntyminen nyt käsiteltävässä asiassa on riidatonta. Unionin tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan ”tuontitullin alaisista tavaroista syntyy tuontitullivelka – – kun ei täytetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee muiden kuin unionitavaroiden tuomista unionin tullialueelle”. Unionin tullikoodeksin 139 artiklan otsikko on ”Tavaroiden esittäminen tullille”, ja sen 1 kohdassa säädetään, että ”jonkun seuraavista henkilöistä on, unionin tullialueelle tuotujen tavaroiden saapuessa, esitettävä ne tullille viipymättä määrätystä tullitoimipaikassa tai muussa tulliviranomaisten määräämässä tai hyväksymässä paikassa taikka vapaa-alueella: a) henkilön, joka toi tavarat unionin tullialueelle; b) henkilön, jonka nimissä tai lukuun tavarat kyseiselle alueelle tuonut henkilö toimii; c) henkilön, joka otti vastatakseen tavaroiden kuljetuksesta sen jälkeen, kun ne tuotiin unionin tullialueelle”.¹¹

26. Yhteisön tullikoodeksiin perustuvassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä katsottiin, että ”esittämistä” koskevan velvollisuuden tarkoituksena on ”varmistaa se, että tulliviranomaiset saavat tiedon tavaroiden saapumisesta ja tämän lisäksi myös kaikista sellaisista merkityksellisistä tiedoista, jotka koskevat kyseessä olevan tavaralajin tai tuotteen tyyppiä sekä kyseisten tavaroiden määrää. Juuri näiden tietojen perusteella tavarat voidaan näet tunnistaa asianmukaisesti niiden tariffiin luokittelemista ja tarvittaessa tuontitullien laskemista varten.”¹² Se seikka, että jotkin tavarat on piilotettu ajoneuvoon, jossa tavarat on kuljetettu, rakennettuihin kätköihin, ei vapauta kyseisiä tavaroita tästä velvollisuudesta.¹³

27. Muiden kuin unionitavaroiden läsnäolo unionin tullialueella sellaisenaan tarkoittaa vaaraa siitä, että nämä tavarat saatetaan tullaamatta taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa.¹⁴ Tullin määrääminen on perusteltua, kun esimerkiksi tavarat häviäminen merkitsisi vaaraa siitä, että tavara saatetaan Euroopan unionin taloudelliseen vaihdantaan.¹⁵

28. On kuitenkin huomattava, että nyt käsiteltävässä asiassa tällainen vaara on hyvin pieni, koska tavarat takavarikoitiin samana päivänä, jona ne saapuivat unionin tullialueelle, vaikkakin sen jälkeen, kun ne olivat ohittaneet ensimmäisen unionin tullialueella sijaitsevan tullitoimipaikan eikä niitä ollut esitetty sille.¹⁶ Kuten edellä jo todettiin, vaikka nyt käsiteltävässä asiassa syntyi

¹¹ Unionin tullikoodeksin 5 artiklan 33 alakohdassa säädetään, että ”tavaroiden esittämisellä tullille’ [tarkoitetaan] tulliviranomaisille annettavaa ilmoitusta tavaroiden saapumisesta tullitoimipaikkaan tai muuhun tulliviranomaisten osoittamaan tai hyväksymään paikkaan sekä kyseisten tavaroiden asettamista tullin saataville tullitarkastuksia varten”.

¹² Tuomio 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kuljettamisesta tulliviranomaisten osoittamaan tullitoimipaikkaan tai vapaa-alueelle ja tullien laskemisesta ks. äskettäin tuomio 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, 45 ja 46 kohta).

¹³ Tuomio 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁴ Tuomio 15.7.2010, Skatteministeriet v. DSV Road A/S (C-234/09, EU:C:2010:435, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁵ Tuomio 15.5.2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) unionin tullikoodeksin 203 artiklan tulkinnasta.

¹⁶ Tuomio 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, 24 ja 25 kohta). Ks. myös tuomio Dansk Transport og Logistik, 48 kohta ja tuomio 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, 47 kohta).

näin ollen tullivelka (ks. edellä 25 kohta), kun sääntöjenvastainen tuonti tapahtui ja tullivelka syntyi samanaikaisesti,¹⁷ sen ajanjakson lyhyys, jona riidanalaiset tavarat olivat ohittaneet ensimmäisen unionin tullialueella sijaitsevan tullitoimipaikan eikä niitä ollut esitetty sille,¹⁸ ja seikka, että niitä kuljetettiin ainoastaan Liettuan alueella, tarkoittivat, että vaara siitä, että tavarat saatetaan Euroopan unionin taloudelliseen vaihdantaan, poistui lähes heti, kun tavarat oli tuotu sääntöjenvastaisesti.¹⁹ Komission kirjallisissa huomautuksissa nimittäin väitetään, että ainoastaan tavarat, jotka tosiasiallisesti päätyvät Euroopan unionin taloudelliseen vaihdantaan, synnyttävät tullivelan.²⁰

29. Lisäksi unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetään, että ”tuonti- tai vientitullivelka lakkaa jollakin jäljempänä luetelluista tavoista – – kun tuonti- tai vientitullien alaiset tavarat julistetaan valtiolle menetetyiksi taikka takavarikoidaan ja samanaikaisesti tai myöhemmin julistetaan menetetyiksi valtiolle”.

30. Tämän säännöksen ja tuomion Dansk Transport og Logistik antamisajankohtana voimassa olleen säännöksen eli yhteisön tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan keskeinen ero on siinä, että jälkimmäisessä tullivelan lakkaaminen yhdistetään tuontiajankohtaan, kun taas unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa ei näin tehdä. Yhteisön tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Tullivelka lakkaa, sanotun kuitenkin rajoittamatta sellaisten voimassa olevien säännösten soveltamista, jotka koskevat tullivelan vanhentumisaikaa ja tämän velan kantamatta jättämistä velallisen lain mukaan todetun maksukyvyyttömyyden vuoksi:

– –

d) kun tavarat, joiden osalta syntyy 202 artiklan mukaisesti tullivelka, takavarikoidaan niitä sääntöjenvastaisesti *tuotaessa* ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi.”²¹

31. Unionin tuomioistuin tulkitsi tätä säännöstä tuomiossa Dansk Transport og Logistik. Se ensinnäkin katsoi, että ”[yhteisön] tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tarkoitettu tällaisten tavaroiden takavarikointi yhdessä niiden samanaikaisen tai myöhemmän valtiolle menetetyiksi julistamisen kanssa voi merkitä tullivelan lakkaamista vain silloin, kun mainitut tavarat on takavarikoitu ennen kuin ne ovat ohittaneet alueen, jossa ensimmäinen yhteisön tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee”.²² Se lisäsi, että ”nämä tavarat on kuitenkin otettu haltuun ja hävitetty silloin, kun Saksan ja Tanskan välinen raja on ylitetty eli

¹⁷ Tuomio 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, 27 kohta). Tämä periaate kehitettiin tulkittaessa yhteisön tullikoodeksin 202 artiklaa.

¹⁸ Tuomio 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tuomio Dansk Transport og Logistik, 50 kohta.

¹⁹ Ks. tuomiossa 15.5.2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329) tarkasteltu tosiseikkoja koskeva tilanne. Kyseinen asia koski unionin tullikoodeksin 203 artiklan tulkintaa.

²⁰ Italian tasavallan kirjallisissa huomautuksissa nimittäin väitetään, että ainoa syy, jonka perusteella tullivelan voitaisiin katsoa lakanneen nyt käsiteltävässä asiassa, on se, ettei riidanalaisia tavaroita ollut mahdollista saattaa taloudelliseen vaihdantaan. Muussa tapauksessa tullivelka on edelleen olemassa.

²¹ Kursivointi tässä.

²² Tuomio Dansk Transport og Logistik, 53 kohta.

tämän 'sääntöjenvastaisen tuonnin' jälkeen eikä sen yhteydessä. Niinpä vaikuttaa siltä, että tämän tapauksen tosiseikat eivät kuulu tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan tilanteen piiriin".²³

32. Toiseksi tuomiossa Dansk Transport og Logistik todettiin lisäksi, että "[yhteisön] tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tarkoitettu tavaroiden 'takavarikointi' on ymmärrettävä niin, että se on toimivaltaisten viranomaisten toimi tavaroiden hallinnan saamiseksi, jotta tavarat saadaan turvattua ja estetään niiden päätyminen taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa".²⁴ Nyt käsiteltävässä asiassa näin tapahtui vasta sen jälkeen, kun sääntöjenvastaisesti tuodut tavarat olivat ohittaneet ensimmäisen unionin tullialueella sijaitsevan tullitoimipaikan eikä niitä ollut esitetty sille,²⁵ vaikka se tapahtuikin samana päivänä, jona ne ylittivät unionin ulkorajan.

33. Olen kuitenkin taipuvainen hyväksymään Liettuan tasavallan ja komission kirjallisissa huomautuksissa esitetyt väitteet siitä, että ajankohta, jona sääntöjenvastaisesti tuodut tavarat takavarikoidaan, on merkityksetön unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaisen tullivelan lakkaamisen määrittämisen kannalta.

34. Tämä ilmenee ensinnäkin säännöksen sanamuodosta. Kuten Italian tasavallan kirjallisissa huomautuksissa annetaan ymmärtää, on niin, että vaikka unionin oikeuden säännöksiä, jotka ovat tullivelan lakkaamisperusteita, on tulkittava suppeasti unionin omien varojen turvaamiseksi,²⁶ unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdastaan ei yksinkertaisesti sisälly ilmaisua "tuotaessa", toisin kuin yhteisön tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdastaan.²⁷

35. Toiseksi olen taipuvainen hyväksymään myös Liettuan tasavallan ja komission kirjallisissa huomautuksissa esitetyt väitteet²⁸ siitä, että unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan syntyhistoria tukee kyseisen säännöksen sanamuodon mukaista tulkintaa. Yhteisön tullikoodeksi edusti lainsäädännön tiukentamista aiemmin käytössä olleeseen toimenpiteeseen nähden, kun taas unionin tullikoodeksissa palattiin aiempaan malliin, jossa ratkaisevaa tullivelan lakkaamisen kannalta oli kyseessä olevien sääntöjenvastaisesti tuotujen tavaroiden julistaminen

²³ Ibid., 59 kohta. Ks. myös etenkin tuomio 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224) 33 ja 34 kohta: "Viranomaiset voivat nimittäin niissä tullitoimipaikoissa, jotka sijaitsevat strategisesti ulkoraajojen ylityspaikoissa, parhaiten harjoittaa yhteisön tullialueelle saapuvien tavaroiden intensiivistä valvontaa ja estää siten laittomasta tuonnista aiheutuvaa vilpillistä kilpailua yhteisön tuottajiin nähden sekä verotulojen menettämistä. Tästä seuraa, että tullivelka ei voi lakata [yhteisön] tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tarkoitettulla tavalla, kun yhteisön tullialueelle [yhteisön] tullikoodeksin 38–41 artiklassa säädettyjen muodollisuuksien vastaisesti tuotujen tavaroiden takavarikointi tehdään tämän alueen ensimmäisen tullitoimipaikan ulkopuolella ja käytännössä sattumalta."

²⁴ Tuomio Dansk Transport og Logistik, 61 kohta.

²⁵ Tuomio 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio Dansk Transport og Logistik, 50 kohta.

²⁶ Tuomio 17.2.2011, Berel ym. (C-78/10, EU:C:2011:93, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

²⁷ Unionin tullikoodeksin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdan englanninkielinen versio ei eroa esimerkiksi sen ranskan-, bulgarian-, italian-, espanjan-, ruotsin-, portugalil-, saksan-, puolan-, tšekin- ja slovakinkielisistä versioista.

²⁸ Komissio viittaa lainsäädäntöhistorian lisäksi 23.2.2005 päivättyyn asiakirjaan "Explanatory Introduction to the modernized Customs Code" (TAXUD/447/2004 Rev 2), jossa todetaan, että yhteisön tullikoodeksin 233 artiklan tarkistamisen tavoitteena oli poistaa lisäehto "avant qu'il en ait été donné mainlevée" (ennen niiden luovutusta), jotta tullivelka lakkaa muun muassa, kun kyseiset tavarat takavarikoidaan.

valtiolle menetetyiksi.²⁹ Tässä asiayhteydessä tarkasteltuna,³⁰ kuten komission kirjallisissa huomautuksissa esitettiin, vaikuttaisi olevan ristiriidassa Euroopan unionin selkeän poliittisen valinnan kanssa, jos sääntöjenvastaisesti tuotujen tavaroiden takavarikoinnin ajankohta olisi edelleen merkityksellinen tullivelan lakkaamisen kannalta.

36. Kolmanneksi tullivelan lakkaamisen tavoitteen voidaan katsoa olevan unionin tullikoodexissa sama kuin se oli yhteisön tullikoodexissa. Yhteisön tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tarkoitettulla tullivelan lakkaamisella tavoiteltiin sitä, ettei tullia tarvitse kantaa silloin, kun yhteisön alueelle sääntöjenvastaisesti tuotua tavaraa ei ole voitu saattaa myyntiin, eikä se tämän takia ole kilpailun kannalta uhka yhteisön tavaroille.³¹ Sama tarkoitus on havaittavissa unionin tullikoodexin 124 artiklan 1 kohdassa luetelluissa tullivelan lakkaamisperusteissa. Kuten edellä 28 kohdassa mainittiin, ajanjakso, jona sääntöjenvastaisesti tuodut tavarat olivat vapaassa liikkeessä Liettuassa, oli lyhyt, koska ne takavarikoitiin samana päivänä, jona ne ylittivät rajan.

37. Näistä syistä ensimmäiseen kysymykseen olisi vastattava siten kuin edellä 23 kohdassa esitetään.

B Vastaus toiseen kysymykseen

38. Toiseen kysymykseen olisi vastattava, että valmisteverodirektiivin 2 artiklan b alakohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa sekä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 70 artiklaa on tulkittava siten, että velvollisuus maksaa valmisteveroa ja arvonlisäveroa ei lakkaa, jos, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, salakuljetetut tavarat takavarikoidaan ja myöhemmin julistetaan valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne on tuotu sääntöjenvastaisesti unionin tullialueelle, vaikka tullivelka on lakannut unionin tullikoodexin 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn perusteen mukaisesti.

²⁹ Tämä esitetään yksityiskohtaisesti julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotuksessa Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596, 64–66 kohta): ”Salakuljetetun tavarat takavarikoinnista ja valtiolle menetetyksi julistamisesta johtuvaa tullivelan lakkaamista koskeva lainsäädäntö, joka sisältyy [yhteisön] tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohtaan, on sitä järjestelmää ankarampi, jota sovellettiin tältä osin ennen mainitun [yhteisön] tullikoodexin voimaantuloa [tullivelasta 13.7.1987 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2144/87 (EYVL 1987, L 201, s. 15)]. Tämän asetuksen 8 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettiin nimittäin, että tullivelka lakkaa aina, kun tavara takavarikoidaan. Toisaalta [yhteisön tullikoodexista (uudistettu tullikoodexi) 23.4.2008 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 450/2008 (EUVL 2008, L 145, s. 1)], johon lähiaikoina voimaan tuleva uusi tullikoodexi sisältyy, 86 artikla noudattaa jälleen aiempaan asetukseen N:o 2144/87 sisältynyttä ’pehmeää linjaa’, kun siinä säädetään erityisesti, että tullivelka lakkaa, ’kun tuonti- tai vientitullien alaiset tavarat julistetaan menetetyiksi valtiolle’ (1 kohdan d alakohta), ’kun tuonti- tai vientitullien alaiset tavarat takavarikoidaan ja samanaikaisesti tai myöhemmin julistetaan menetetyiksi valtiolle’ (e alakohta) sekä ’kun tuonti- ja vientitullien alaiset tavarat hävitetään tullivalvonnassa tai luovutetaan valtiolle’ (f alakohta). Näin ollen myöskään uudessa tullikoodexissa tullivelan lakkaamisen kannalta ei ole merkitystä sillä, minä hetkenä takavarikointi ja/tai valtiolle menetetyksi julistaminen tapahtuu. Näin ollen kun otetaan huomioon, että salakuljetetun tavarat tullivelan lakkaamisen osalta tällä hetkellä voimassa oleva tullikoodexi on erityisen ankara säädos, joka sijoittuu ajallisesti kahden selvästi vähemmän ankaran säädöksen väliin, [yhteisön] tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan tulkitseminen erittäin suppeasti johtaisi mielestäni hyvin suurella todennäköisyydellä yhteisön oikeusjärjestyksen loogisen perusajatuksen ja lainsäätäjän oletetun tahdon vääristymiseen.”

³⁰ Ks. lisäksi asiayhteyden asemasta unionin oikeuden säännösten ja määräysten tulkinnassa ratkaisuehdotukseni Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996, 40–59 kohta).

³¹ Tuomio 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, 29 kohta).

1. Valmistevero

39. On muistettava, että valmisteverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen.³² Tavaroiden tuonti on verotettava tapahtuma,³³ sillä valmisteverodirektiivin 2 artiklan b alakohdassa säädetään, että ”valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin kun – – ne tuodaan yhteisön alueelle”. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valmisteveron alaisia tavaroita on pidettävä unioniin tuotuna siitä lähtien, kun ne ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen unionin tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee.³⁴ Unionin tuomioistuin katsoi tuomiossa Dansk Transport og Logistik, että ”sääntöjenvastaisesti maahantuodut salakuljetetut tavarat katsotaan kulutukseen luovutetuiksi”³⁵ ja että velvollisuus maksaa valmisteveroa säilyy, vaikka valmisteveron alaiset tavarat takavarikoidaan ja myöhemmin hävitetään.³⁶

40. Tälle ei ole esteenä valmisteverodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan d alakohta, jossa säädetään, että ”kulutukseen luovutuksena pidetään – – valmisteveron alaisten tavaroiden tuontia, sääntöjenvastainen tuonti mukaan lukien, paitsi jos valmisteveron alaiset tavarat asetetaan välittömästi maahantuonnin tapahduttua väliaikaisen verottomuuden järjestelmään”.³⁷

41. Kuten komission kirjallisissa huomautuksissa mainittiin, valmisteverodirektiivin johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan, että ”koska valmistevero on tiettyjen tavaroiden kulutuksesta kannettava vero, sitä ei saisi kantaa sellaisista valmisteveron alaisista tavaroista, jotka ovat tietyissä olosuhteissa tuhoutuneet tai jotka on lopullisesti menetetty”.

42. Yhdyn siten Italian ja Liettuan hallitusten ja komission kirjallisissa huomautuksissa esitettyihin näkemyksiin, joiden mukaan nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevia tavaroita ei voida pitää väliaikaisesti valmisteverottomina, etenkin kun otetaan huomioon unionin lainsäätäjän valmisteverodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan d alakohdassa esittämä määritelmä. Valmisteverodirektiiviin ei sisälly säännöstä, jossa säädettäisiin valmisteveron lakkaamisesta tavaroiden sääntöjenvastaisen unioniin tuonnin, jota seuraa niiden takavarikointi ja hävittäminen, perusteella³⁸ tai siinä tapauksessa, että tullivelka lakkaa.

2. Arvonlisävero

43. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuontitullit eivät käsitä tavaroiden maahantuonnista kannettavaa arvonlisäveroa.³⁹ Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava tavaroiden

³² Tuomio 8.2.2018, komissio v. Kreikka (C-590/16, EU:C:2018:77, 40 kohta).

³³ Tuomio 28.1.2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, 21 kohta). Ks. myös tuomio Dansk Transport og Logistik, 70 kohta.

³⁴ Tuomio Dansk Transport og Logistik, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Tämä toteamus esitettiin direktiivin 92/12 5 artiklan 1 kohdasta. Kuten komission kirjallisissa huomautuksissa todettiin, tällaisia toteamuksia voidaan kuitenkin soveltaa voimassa olevaan valmisteverodirektiiviin.

³⁵ Ibid., 81 kohta.

³⁶ Ibid., 80, 81 ja 85 kohta.

³⁷ Tuomio 8.2.2018, komissio v. Kreikka (C-590/16, EU:C:2018:77, 40 kohta).

³⁸ Kuten komission kirjallisissa huomautuksissa todettiin, valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä 19.12.2019 annetussa neuvoston direktiivissä (EU) 2020/262 (EUVL 2020, L 58, s. 4) yhdenmukaistetaan tullivelan lakkaaminen valmisveron lakkaamisen kanssa, mutta tämä säädös ei ole vielä voimassa.

³⁹ Ks. esim. tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kyseinen asia koski kuudennen direktiivin tulkintaa, mutta sama periaate pätee nyt käsiteltävään asiaan.

maahantuonnista. Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa vahvistetaan periaate, jonka mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja arvonlisäverosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu.⁴⁰

44. Koska arvonlisävero on luonteeltaan kulutusvero, sitä sovelletaan tavaroihin ja palveluihin, jotka tulevat taloudelliseen vaihdantaan unionissa ja voivat olla kulutuksen kohteena.⁴¹

45. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen 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”.⁴² Tällainen oletama voidaan kuitenkin kumota, jos tavara on tullut taloudelliseen vaihdantaan unionissa toisen jäsenvaltion alueella,⁴³ mutta nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyse tällaisista tosiseikoista. Sääntöjenvastaisesti tuodut tavarat tulivat taloudelliseen vaihdantaan ainoastaan yhden jäsenvaltion eli Liettuan alueella.⁴⁴

46. Oikeuskäytännössä on katsottu, että ”koska yhteisön ulkoisessa passitusmenettelyssä täysin tuhoutunutta tai lopullisesti menetettyä tavaraa ei voida saattaa taloudelliseen vaihdantaan Euroopan unionissa eikä siihen näin ollen voida lakata soveltamasta mainittua järjestelmää, sen ei voida katsoa olevan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua ’maahantuontia’ eikä siitä ole suoritettava tällä perusteella arvonlisäveroa”.⁴⁵

47. Nyt käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole kyse tapauksesta, jossa sääntöjenvastaisesti tuodut tavarat on hävitetty, koska tämä tapahtui vasta vuoden kuluttua niiden takavarikoinnista ja sittenkin vasta tuomioistuimen määräyksestä.

48. Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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.⁴⁶ Tuonti on siten ratkaiseva sen määrittämisen kannalta, voidaanko arvonlisäveroa kantaa, ja nyt käsiteltävässä asiassa tavarat kiistatta tuotiin unioniin.

⁴⁰ Tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, 40 kohta).

⁴¹ Tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kulutus on arvonlisäveron osalta verotettava tapahtuma. Ks. esim. tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, 65 kohta). Ks. uudemmassa oikeuskäytännössä tuomio 1.6.2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, 54 kohta) ja tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, 44 kohta).

⁴² Tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁴³ Ibid., 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁴⁴ Ks. tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ Tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, 71 kohta).

⁴⁶ Tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka) (C-7/20, EU:C:2021:161, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49. Lisäksi vakiintuneessa oikeuskäytännössä katsotaan, että ”jos sitä vastoin – – viranomaiset ovat takavarikoineet tavarat ja samanaikaisesti tai myöhemmin julistaneet ne valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun tavarat ovat ohittaneet ensimmäisen yhteisön tullialueella sijaitsevan tullitoimipaikan, – – arvonlisäverotettava tapahtuma on jo toteutunut ja arvonlisäverosaatava on siten syntynyt”.⁴⁷

50. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä myös katsotaan, että muiden kuin unionitavaroiden läsnäolo unionin tullialueella sellaisenaan tarkoittaa *vaaraa* siitä, että nämä tavarat saatetaan tullaamatta taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa.⁴⁸ Tämä on arvonlisäveron kantamisen sääntöjenvastaisesti tuoduista tavaroista perustana oleva välttämättömyys. Tämä vaara konkretisoitui, kun tavarat saapuivat Liettuan alueelle niiden maahantuontipaikkaan nähden ensimmäisen tullitoimipaikan jälkeen. Tämä ratkaisu on johdonmukainen unionin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän keskeisen tavoitteen kanssa – kuten Liettuan tasavallan kirjallisissa huomautuksissa todetaan – joka on vapaan kilpailun ja verotuksen neutraalisuuden takaaminen estämättä tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta, sillä arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly säännöstä, jonka mukaan arvonlisäverovelvollisuus lakkaisi silloin, jos tullivelka lakkaa.

IV Ratkaisuehdotus

51. Ehdotan näin ollen, että Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

- 1) Unionin tullikodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 124 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että tullivelka lakkaa tilanteessa, jossa sääntöjenvastaisesti tuodut tavarat takavarikoidaan ja myöhemmin julistetaan valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne on jo tuotu sääntöjenvastaisesti unionin tullialueelle.
- 2) Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 2 artiklan b alakohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 70 artiklaa on tulkittava siten, että velvollisuus maksaa valmisteveroa ja arvonlisäveroa ei lakkaa, jos salakuljetetut tavarat takavarikoidaan ja myöhemmin julistetaan valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun ne on tuotu sääntöjenvastaisesti unionin tullialueelle, vaikka tullivelka on lakannut asetuksen N:o 952/2013 124 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn perusteen mukaisesti.

⁴⁷ Tuomio Dansk Transport og Logistik, 94 kohta. Ks. myös tuomio 1.6.2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, 54 kohta) ja tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution (C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, 65 kohta). Vaikka tämä toteamus esitettiin kuudennen direktiivin yhteydessä, se pätee yhtä lailla nyt käsiteltävään asiaan ja arvonlisäverodirektiiviin.

⁴⁸ Tuomio 15.5.2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kursivointi tässä.