

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

29 päivänä huhtikuuta 2010*

Asiassa C-230/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Østre Landsret (Tanska) on esittänyt 20.5.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.5.2008, saadaksean ennakkoratkaisun asiassa

Dansk Transport og Logistik

vastaan

Skatteministeriet,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Rosas, U. Löhmus (esittelevä tuomari), A. Ó Caoimh ja A. Arabadjiev,

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

julkisasiamies: V. Trstenjak,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.5.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Dansk Transport og Logistik, edustajanaan advokat C. Alsøe,
- Tanskan hallitus, asiamiehenään R. Holdgaard, avustajanaan advokat P. Biering,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato G. Albenzio,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja M. de Grave,
- Euroopan komissio, asiamiehinään S. Schønberg ja L. Bouyon,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.9.2009 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikooduksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.1999 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 955/1999 (EYVL L 119, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi), tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 28.7.1999 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 1662/1999 (EYVL L 197, s. 25; jäljempänä soveltamisasetus), valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 30.12.1996 annetulla neuvoston direktiivillä 96/99/EY (EYVL 1997, L 8, s. 12; jäljempänä valmisteverodirektiivi), ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.10.1999 annetulla neuvoston direktiivillä 1999/85/EY (EYVL L 277, s. 34; jäljempänä kuudes direktiivi), säännösten tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Dansk Transport og Logistik (jäljempänä DTL) ja Skatteministeriet (Tanskan verotuksesta vastaava ministeriö) ja joka koskee tilannetta, jossa tulli- ja veroviranomaiset ovat kantaneet tullit, valmisteverot ja arvonlisäveron savukkeista sellaisten TIR-kuljetusten yhteydessä, joiden osalta DTL oli antanut TIR-carnet'ita ja toiminut vakuuden myöntäjänä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

TIR-kuljetuksiin sovellettavat säännökset

- 3 TIR-carnet'isiin merkittyjen tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskeva Genevessä 14.11.1975 tehty tulliyhteissopimus (jäljempänä TIR-yleissopimus) hyväksyttiin yhteisön puolesta 25.7.1978 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2112/78 (EYVL L 252, s. 1). Tämä yleissopimus tuli yhteisön osalta voimaan 20.6.1983 (EYVL L 31, s. 13).
- 4 TIR-yleissopimuksen 4 artiklassa määrätään, että ”TIR-menettelyn nojalla kuljetettujen tavaroiden osalta ei tule vaatia vienti- tai tuontitullien ja -verojen maksua eikä talletusta välitullitoimipaikoissa”.
- 5 Tämän yleissopimuksen 5 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Sinetöidyissä maantiekulkuneuvoissa, ajoneuvoyhdistelmissä tai konteissa TIR-menettelyn nojalla kuljetettavia tavaroita ei pääsääntöisesti saa tarkastaa välitullitoimipaikoissa.

2. Väärinkäytösten estämiseksi tulliviranomaiset voivat kuitenkin poikkeustapauksissa ja varsinkin silloin, kun epäillään väärinkäytöksen tapahtuneen, tarkastaa tavarat näissä toimipaikoissa.”

- 6 TIR-yleissopimuksen 6 artiklassa määrätään, että ”niillä ehdoilla ja sellaista vakuutta vastaan, jotka kukin sopimuspuoli määrää, [sopimuspuoli] voi oikeuttaa yhdistykset joko itse tai muiden vastaavanlaisten yhdistysten välityksellä antamaan TIR-carnet’ita sekä toimimaan vakuuden myöntäjänä”.
- 7 TIR-yleissopimuksen 37 artiklassa määrätään, että ”mikäli ei voida osoittaa, millä alueella väärinkäyttö on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen sen sopimuspuolen alueella, jossa se on tullut ilmi”.

Unionin säännöstö

Tullisäännöstö

- 8 Tullikoodeksin 4 artiklan 16 kohdan c alakohdan mukaan tullimenettelyllä tarkoitetaan muun muassa tullivarastointia.
- 9 Tämän saman koodeksin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, joka kuuluu suspensio-menettelyjä ja taloudellisesti vaikuttavia tullimenettelyjä koskevan 3 jakson A osastoon, jonka otsikko on ”Useita menettelyjä koskevat yhteiset säännökset”, säädetään

muun muassa, että ”suspensiomenettelyllä” [tarkoitetaan 85–90 artiklassa] muiden kuin yhteisötavaroiden osalta [tullivarastointia].

10 Tullikoodeksin 98 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tullivarastointimenettelyssä tullivarastoon voidaan varastoida:

- a) muita kuin yhteisötavaroita, jolloin niistä ei kanneta tuontitulleja eikä niihin sovelleta kauppapoliittisia toimenpiteitä;

– –

2. ”Tullivarastolla” tarkoitetaan tulliviranomaisten hyväksymää ja valvomaa paikkaa, johon tavaroita voidaan varastoida vahvistetuin edellytyksin.

– –”

11 Tullikoodexin 202 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun:

a) tuontitullien alainen tavara tuodaan säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle;

taikka

--

Tässä artiklassa tarkoitetaan säännösten vastaisella tuonnilla 38–41 artiklan ja 177 artiklan toisen luetelmakohdan vastaista tuontia.

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona säännösten vastainen tuonti tapahtuu.

-- ”

12 Tullikoodexin 215 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tullivelka syntyy:

- siinä paikassa, jossa sen aiheuttavat tosiseikat ilmenevät,
- tai, jos edellä tarkoitettua paikkaa ei voida määrittää, paikassa, jossa tulliviranomaiset toteavat tavaran olevan sellaisessa tilanteessa, jossa tullivelka on syntynyt,

– –

3. Edellä 217 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tulliviranomaiset ovat sen jäsenvaltion tulliviranomaisia, jossa tämän artiklan säännösten mukaisesti tullivelka on syntynyt tai sen katsotaan syntyneen.

– –”

13 Tullikoodexin 217 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”tulliviranomaisten on lasketava jokainen tullivelasta johtuva tuonti- tai vientitullien määrä, jäljempänä ’tullien

määrä, heti, kun niillä on käytettävissään tarvittavat tiedot, ja kirjattava nämä määrät tilikirjoihin tai muulle vastaavalle tietovälineelle (tileihin kirjaaminen)”.

14 Tullikoodexin 233 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

--

c) kun tullien maksamisvelvollisuuden sisältävään tullimenettelyyn ilmoitettujen tavaroiden osalta:

--

- tavarat takavarikoidaan ennen niiden luovutusta ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi, ne hävitetään tulliviranomaisten määräyksestä, ne hävitetään tai luovutetaan valtiolle 182 artiklan mukaisesti, ne tuhoutuvat taikka menetetään lopullisesti niiden luonteesta johtuvan syyn, ennalta-arvaamattoman tapahtuman tai ylivoimaisen esteen vuoksi;

- d) kun tavarat, joiden osalta syntyy 202 artiklan mukaisesti tullivelka, takavarikoidaan niitä säännösten vastaisesti tuotaessa ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi.

Takavarikoitaessa tavarat ja julistettaessa ne valtiolle menetetyiksi ei tullivelkaa kuitenkaan pidetä tullirikoksia koskevan rikoslainsäädännön kannalta lakanneena, jos jäsenvaltion rikoslainsäädännössä säädetään, että seuraamukset määrätään tullien perusteella tai että tullivelan olemassaolo on peruste rikosoikeudenkäynnin aloittamiselle.”

- 15 Soveltamisasetuksen 454 artiklaan sisältyy muun muassa tiettyjä TIR-yleissopimusta koskevia erityisiä säännöksiä, ja siinä säädetään seuraavaa:

”1. Tätä artiklaa sovelletaan, sanotun kuitenkaan rajoittamatta TIR-yleissopimuksen – erityisten, takaaaj yhdistysten vastuuta TIR-carnet’ta – käytettäessä koskevien säännösten soveltamista.

2. Jos TIR-carnet’lla suoritettavan kuljetuksen – aikana tai johdosta todetaan, että tietyssä jäsenvaltiossa on tapahtunut rikkomus tai säännönvastaisuus, tämän jäsenvaltion on perittävä takaisin mahdollisesti kannettavat tullit ja muut maksut yhteisön tai kansallisten säännösten mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta rangaistus-säännösten soveltamista.

3. Jollei ole mahdollista määrittää aluetta, jolla rikkomus tai säännönvastaisuus on tapahtunut, sitä on pidettävä siinä jäsenvaltiossa tapahtuneena, jossa se on todettu, jollei 455 artiklan 1 kohdassa säädettyssä määräajassa esitetä tulliviranomaisten

hyväksymällä tavalla todisteita toiminnon säännönmukaisesta suorittamisesta tai paikasta, jossa rikkomus taikka säännönvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut.

— —”

16 Tämän asetuksen 867 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valtiolle luovutettuja, takavarikoituja tai valtiolle menetetyiksi julistettuja muita kuin yhteisötavaroita on pidettävä tullivarastointimenettelyyn asetettuina.

2. Tulliviranomaiset voivat myydä 1 kohdassa tarkoitetut tavarat ainoastaan, jos ostaja viipymättä suorittaa tulliselvitysmuodon osoittamiseksi niille tarvittavat muodollisuudet.

— —”

Valmisteverodirektiivi

17 Valmisteverodirektiivin 4 artiklan määritelmän mukaan ”väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmällä” tarkoitetaan ”verojärjestelmää, jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen ja hallussapitoon sekä niiden liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina”.

18 Tämän direktiivin 5 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut tuotteet ovat valmisteveron alaisia niitä 2 artiklassa määritellyllä yhteisön alueella tuotettaessa tai niitä tälle alueelle tuotaessa.

’Valmisteveron alaisen tuotteen tuontina’ on pidettävä tuotteen saapumista yhteisön alueelle –.

Jos tuote sen saapuessa yhteisön alueelle asetetaan yhteisön tullimenettelyyn, tuotteen tuonnin on kuitenkin katsottava tapahtuvan silloin, kun yhteisön tullimenettelyä lakataan soveltamasta tuotteeseen.

2. Valmisteveron alaisia tuotteita, jotka:

- tuodaan kolmansista maista – – taikka viedään näille alueille ja jotka on asetettu johonkin [tullikoodexin] 84 artiklan 1 kohdassa lueteltuun suspensiomenettelyyn tai jotka sijaitsevat vapaa-alueella tai vapaavarastossa,

--

on pidettävä väliaikaisesti valmisteverottomina, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta tullimenettelyjä koskevien kansallisten ja yhteisön säännösten soveltamista.

--”

19 Saman direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että:

- a) niihin lakataan soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää, myös sääntöjenvastaisesti;

--

- c) ne tuodaan maahan muutoin kuin väliaikaisesti valmisteverottomina, myös sääntöjenvastaisesti.

2. Valmistevero on kannettava niiden verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta koskevien edellytysten ja määrien mukaisina, jotka ovat voimassa täytäntöönpanokelpoisuuden alkaessa siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen tai hävikit todetaan. Valmistevero on kannettava ja perittävä kunkin jäsenvaltion määräämien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti, jäsenvaltioiden soveltaessa samoja veron kantoa ja perintää koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä sekä kotimaisiin että muista jäsenvaltioista tuotaviin tuotteisiin.”

20 Valmisteverodirektiivin 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on jo luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, valmisteverot on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa näitä tuotteita pidetään hallussa.

2. Kun yhdessä jäsenvaltiossa 6 artiklassa määriteltyyn kulutukseen luovutettuja tuotteita luovutetaan tai aiotaan luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa tai osoitetaan itsenäistä taloudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan tai julkisoikeudellisen

laitoksen tarpeisiin toisessa jäsenvaltiossa, valmistevero on kannettava tässä toisessa jäsenvaltiossa, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta 6 artiklan soveltamista.

3. Valmistevero on kannettava tapauksen mukaan henkilöltä, joka luovuttaa tuotteet tai pitää hallussaan luovutettaviksi tarkoitettuja tuotteita, taikka henkilöltä, jolle tuotteet osoitetaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa tuotteet on jo luovutettu kulutukseen, taikka ansiotoimintaa harjoittavalta elinkeinonharjoittajalta tai julkisoi-
keudelliselta laitokselta.

— —”

- 21 Valmisteverodirektiivin 8 artiklassa säädetään, että ”yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimien ja itse kuljettamien tuotteiden valmistevero on sisämarkkinoiden periaatteen mukaan kannettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan”.

- 22 Saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteverosaatava syntyy, kun yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen luovutettuja tuotteita pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, sanotun kuitenkin rajoittamatta 6, 7 ja 8 artiklan soveltamista.

Tällöin valmistevero on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tuotteet ovat, ja se on kannettava tuotteiden haltijalta.”

Kuudes direktiivi

23 Kuudennen direktiivin 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaran maahantuonnilla’ tarkoitetaan:

- a) sellaisen tavaran saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen 9 ja 10 artiklassa säädettyjä edellytyksiä – –

– –

2. Tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisön alueelle.

3. Poiketen siitä, mitä 2 kohdassa säädetään, 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettun tavaran, joka yhteisön alueelle saavuttuaan asetetaan johonkin 16 artiklan 1 kohdan B [jakson] a, b, c ja d alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, kokonaan tuontimaksuista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavaraan lakataan soveltamasta näitä menettelyjä.

– –”

24 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavarahan maahantuonti tapahtuu. Jos tavarat niiden saavuttua yhteisöön asetetaan johonkin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuun menettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä.

Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tullee, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä yhteisön maksut aiheut-tava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.

Jos maahantuoduista tavaroista ei ole kannettava mitään näistä yhteisön maksuista, jäsenvaltioiden on sovellettava verotettavaan tapahtumaan ja verosaatavan syntymi-seen voimassa olevia tullisäännöksiä.”

25 Kuudennen direktiivin 16 artiklassa, sellaisena kuin se on 28 c artiklan E jakson 1 alakohdan mukaisessa muodossa, säädetään seuraavaa:

”1. Rajoittamatta muiden yhteisön verosäännösten soveltamista, jäsenvaltiot voivat, jollei 29 artiklassa säädetyistä neuvotteluista muuta johdu, toteuttaa erityistoimen-piteitä kaikkien tai joidenkin seuraavien liiketoimien vapauttamiseksi verosta, edel-lyttäen, että mainitut liiketoimet eivät liity loppukäyttöön ja/tai -kulutukseen ja jos menettelyjen tai tilanteiden, joihin viitataan A–E jaksossa, päättyessä maksettava

arvonlisäveromäärä vastaa sitä veromäärää, joka olisi ollut maksettava, jos kaikki nämä liiketoimet olisi verotettu maan alueella:

--

B. Sellaisten tavaroiden tuonti, jotka on tarkoitettu:

--

c) saatettaviksi tullivarastomenettelyjen tai sisäisen jalostuksen menettelyjen alaisiksi;

--

Edellä a, b, c ja d alakohdassa tarkoitetut paikat määritellään voimassa olevien yhteisön tullimääräysten mukaisesti.

-- ”

Kansallinen lainsäädäntö

Tullilainsäädäntö

- ²⁶ Tullilain (Toldloven), sellaisena kuin se on 27.2.1996 tehdyn kodifikaation nro 113 mukaisessa versiossa, sellaisena kuin tämä on muutettuna (jäljempänä tullilaki), 83 §:ssä säädetään tavaroiden käsittelyä salakuljetuksen tai salakuljetuksen yrityksen yhteydessä koskevista menettelyistä.
- ²⁷ Tämän pykälän 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan valtion tull- ja veroviranomaiset tai poliisi ”ottavat haltuun” tavarat, jotka löydetään salakuljetuksen tai sen yrityksen yhteydessä, ja tavarat, jotka matkustajat ovat tuoneet tai yrittäneet tuoda tuontitullit välttääkseen. Saman momentin toisen virkkeen mukaan mainitut viranomaiset voivat Tanskan oikeudenkäyntimenettelystä annetun lain (Retsplejeloven) takavarikkoja koskevan 75 b luvun säännökset huomioon ottaen lisäksi ”ottaa haltuun tai takavarikoida” salakuljetetut tavarat tai muut tavarat, joiden osalta on vältetty tai yritetty välttää tullit tai verot.
- ²⁸ Mainitun lain 83 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kun erääntyneet tullit, muut maksut ja sakot sekä menettelystä aiheutuneet kulut on maksettu, haltuun otetut tai takavarikoidut tavarat luovutetaan yleiset tuontisäännökset huomioon ottaen sille, jolta ne otettiin haltuun tai takavarikoitiin, tai jollekulle muulle, joka osoittaa olevansa oikeutettu tavaroihin. Jos tavaroita ei ole noudettu kahdessa kuukaudessa sen kuukauden päättymisestä, jolloin asia lopullisesti ratkaistiin, valtion tull- ja veroviranomaiset myyvät tavarat asianmukaisesti kuulutetulla

julkisella huutokaupalla. Tavarat, jotka valtion tulli- ja veroviranomaisten arvion mukaan eivät mene kaupaksi tai joita ei voida myydä, voidaan kuitenkin määrääjän päätyttyä hävittää tullivalvonnan alaisuudessa. Huutokaupassa kertyneillä määrillä katetaan ensiksi tavaroiden säilyttämisestä ja myynnistä aiheutuneet menettelyistä aiheutuneet kulut ja sitten erääntyneet tullit, muut maksut ja sakot sekä menettelyistä aiheutuneet kulut. Mahdollinen ylijäämä maksetaan omistajalle, jos tämä ilmoittaa tuu kolmen vuoden kuluessa huutokaupasta ja asianmukaisesti osoittaa omistusoikeutensa myytyihin tavaroihin.”

Tupakan valmisteveroja koskeva lainsäädäntö

- ²⁹ Tupakkaverolain (Tobaksafgiftsloven), sellaisena kuin se on 21.8.1998 tehdyn kodi-fikaation nro 635 mukaisessa versiossa, sellaisena kuin tämä on muutettuna, 2 §:n 1 momentin mukaan Tanskassa kulutettavaksi tarkoitetuista tavaroista on maksettava vero viimeistään silloin, kun ulkomailta saapuvat verolliset tavarat otetaan vastaan.
- ³⁰ Tämän lain 12 §:n 1 momentissa säädetään, että ”valmisteveroa on maksettava valmisteveron alaisista tavaroista, jotka tuodaan maahan Euroopan unionin ulkopuolelta – –”.
- ³¹ Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että mainittuun lakiin ei sisälly erityissäännöksiä verokohtelusta silloin, kun kyse on tupakkatuotteiden salakuljetuksesta tai salakuljetuksen yrityksestä taikka tällaisten tavaroiden takavarikosta, menetetyiksi julistamisesta tai hävittämisestä.

Arvonlisäverolainsäädäntö

- 32 Arvonlisäverolain (Momsloven), sellaisena kuin se on 2.6.1999 tehdyn kodifikaation nro 422 mukaisessa versiossa, sellaisena kuin tämä on muutettuna, 12 §:n 1 momentin mukaan arvonlisävero on maksettava tavaroista, jotka tuodaan Tanskaan Euroopan unionin ulkopuolelta. Kyseisen lain 12 §:n 2 momentissa säädetään, että jos tavara sitä maahan tuotaessa varastoidaan Kööpenhaminan vapaasatamaan, vapaavarastoon tai tullivarastoon, verotettava tapahtuma toteutuu vasta silloin, kun tavara ei enää ole tällaisessa menettelyssä.
- 33 Mainitun lain 26 §:n ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että verotettava tapahtuma toteutuu, kun tavara tuodaan maahan. Saman pykälän toisen virkkeen mukaan lain 12 §:n 2 momentissa tarkoitettussa menettelyssä olevien tavaroiden osalta verotettava tapahtuma toteutuu kuitenkin vasta silloin, kun tavara ei enää ole tällaisessa menettelyssä.
- 34 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että mainittu laki ei sisällä erityissäännöksiä verokohtelusta silloin, kun kyse on tupakkatuotteiden salakuljetuksesta tai salakuljetuksen yrityksestä, eikä mainittujen tavaroiden takavarikkoa, menetetyiksi julistamista tai hävittämistä koskevia säännöksiä.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

- 35 DTL:llä on Tanskan tull- ja veroviranomaisten TIR-yleissopimuksen 6 artiklan mukaisesti myöntämän valtuutuksen nojalla lupa antaa TIR-kuljetusten yhteydessä TIR-carnet'ita ja toimia takaajayhdistyksenä.

- 36 Ennakkoratkaisupyyntöön esittäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi on saatettu kolme tulli- ja verovelkaa koskevaa asiaa, jotka liittyvät savukkeiden salakuljetukseen sellaisilla TIR-kuljetuksilla, joiden osalta DTL on antanut TIR-carnet'ita ja toiminut vakuuden myöntäjänä. Kahdessa pääasioista tavarat on kuljetettu Tanskaan meriteitse ja kolmannessa maanteitse.
- 37 Paikalliset tulli- ja veroviranomaiset totesivat tavaroiden tuomisen meriteitse yhteisön tullialueelle 2.5.2000. Kaksi kuorma-autoa ylitti Tanskan rajan Liettuan, joka ei pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan vielä ollut Euroopan unionin jäsen, Klaipehasta saapuneella autolautalla. Mainitut viranomaiset tarkastivat nämä kuorma-autot lautan saavuttua maihin Åbenrassa, ja tarkastuksessa todettiin, että lastina oli huomattava määrä savukkeita, jotka oli kätketty perävaunuun ja joita ei ollut mainittu TIR-carnet'issa.
- 38 Tavaroiden tuomisen maanteitse paikalliset tulli- ja veroviranomaiset totesivat puolestaan 11.10.2000. Liettualainen kuorma-auto saapui Tanskan ja Saksan välisellä rajalla sijaitsevaan Frøslevin kaupunkiin, jossa mainitut viranomaiset löysivät TIR-carnet'ssa mainittujen tavaroiden lisäksi huomattavan määrän savukkeita kätkettynä perävaunuun. Nämä tavarat oli tuotu säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle silloin, kun Puolan, joka ei pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan ollut vielä Euroopan unionin jäsen, ja Saksan välinen raja oli ylitetty. Ne oli sitten kuljetettu Saksasta Tanskaan Saksan viranomaisten havaitsematta niitä. Kuorma-auton ja perävaunun sinetit oli murrettu vasta Tanskassa tehdyn tullitarkastuksen yhteydessä.
- 39 Tulliviranomaiset ottivat kaikissa pääasioissa savukkeet välittömästi haltuunsa tullilain 83 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisesti. Savukkeet olivat

viranomaisten hallussa niiden haltuun ottamisesta niiden marraskuun 2004 ja maaliskuun 2005 välisenä aikana toteutuneeseen hävittämiseen saakka.

- 40 Mainitut viranomaiset vaativat vuoden 2001 joulukuun ja vuoden 2002 elokuun välisenä aikana lähetetyillä kirjeillä kuljetuksen suorittajaa eli liettualaisia yrityksiä, jotka olivat kolmen TIR-carnet'n haltijoita, maksamaan salakuljetettuihin savukkeisiin liittyvät tullit, valmisteveron ja arvonlisäveron.
- 41 Koska nämä yritykset eivät vastanneet mainittuihin kirjeisiin, tulli- ja veroviranomaiset päättivät 4.2.2003 kahdessa pääasiassa ja 16.4.2002 kolmannessa pääasiassa, että DTL:n oli TIR-yleissopimuksen perusteella takaajayhdistyksenä suoritettava sen näitä kuljetuksia varten myöntämiin TIR-carnet'isiin perustuvaa enimmäisvelvoitetta vastaava määrä. DTL nosti kanteen näistä päätöksistä Landsskatteretissä (veroasioita käsittelevä tuomioistuin), joka pysytti nämä päätökset.
- 42 DTL teki tämän jälkeen valituksen tästä päätöksestä Østre Landsretissä ja suoritti mahdollisesti kahdessa pääasiassa vaaditun määrän muttei kolmanteen asiaan liittyvää määrää.
- 43 Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin katsoo, että tullilain 83 §:ssä ei ilmaista nimenomaisesti, säilyykö salakuljettamalla maahantuotuihin tavaroihin liittyvä tulli- ja verovelka ja voidaanko se periä, vaikka tavarat otetaan haltuun, takavarikoidaan tai hävitetään tämän säännöksen mukaisesti.

44 Tässä tilanteessa Østre Landsret päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko tullikoodexin 233 artiklan [ensimmäisen kohdan] d alakohdan [käsittettä tavarat, jotka] ’takavarikoidaan – – ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi’ tulkittava siten, että tämä säännös kattaa tilanteet, joissa viranomaiset ottavat tullilain 83 §:n 1 momentin nojalla tavarat haltuun niitä säännösten vastaisesti tuotaessa ja samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ne ja joissa tavarat ovat koko ajan viranomaisten hallinnassa?

- 2) Onko [valmistevero]direktiiviä tulkittava siten, että säännösten vastaisesti tuotuja tavaroita, jotka viranomaiset takavarikoivat niitä tuotaessa ja samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät, on pidettävä ’väliaikaisesti valmisteverottomina’, minkä seurauksena valmisteverovelvollisuutta ei synny tai se lakkaa (ks. [valmistevero] direktiivin 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 6 artiklan 1 kohdan c alakohdan, tullikoodexin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 98 artiklan sekä soveltamisasetuksen 867 a artiklan säännökset yhdessä luettuina)?

Onko tähän kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että tällaisen säännösten vastaisen tuonnin yhteydessä syntynyt tullivelka lakkaa tullikoodexin 233 artiklan [ensimmäisen kohdan] d alakohdan nojalla?

- 3) Onko kuudetta – – direktiiviä tulkittava siten, että säännösten vastaisesti tuotujen tavaroiden, jotka viranomaiset takavarikoivat niitä tuotaessa ja samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät, on katsottava olevan ’tullivarastointimenettelyssä’, minkä seurauksena arvonlisäverovelvollisuutta ei synny tai se lakkaa (ks. kuudennen

– – direktiivin 7 artiklan 3 kohta, 10 artiklan 3 kohta ja 16 artiklan 1 kohdan B jakson c alakohta sekä soveltamisasetuksen 867 a artikla)?

Onko tähän kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että tällaisen säännösten vastaisen tuonnin yhteydessä syntynyt tullivelka lakkaa tullikoodeksin 233 artiklan [ensimmäisen kohdan] d alakohdan nojalla?

- 4) Onko tullikoodeksia, soveltamisasetusta[, valmisteverodirektiiviä] ja kuudetta – – direktiiviä tulkittava siten, että sen jäsenvaltion tulliviranomaisilla, jossa tavaroiden säännösten vastainen tuonti TIR-kuljetuksella on todettu, on toimivalta kantaa tähän kuljetukseen liittyvät tullit, valmisteverot ja arvonlisävero, kun viranomaiset toisessa jäsenvaltiossa, jossa säännösten vastainen tuonti yhteisöön tapahtui, eivät ole todenneet säännösten vastaisuutta eivätkä näin ollen kantaneet tulleja, valmisteveroja eivätkä arvonlisäveroa (ks. tullikoodeksin 215 ja 217 artiklan, aiemmin voimassa olleen soveltamisasetuksen 454 artiklan 2 ja 3 kohdan[, valmisteverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan] sekä kuudennen – – direktiivin 7 artiklan säännökset yhdessä luettuina)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- ⁴⁵ Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti sitä, kattaako tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan käsite tavarat, jotka ”takavarikoidaan ja julistetaan samanaikaisesti tai

myöhemmin valtiolle menetetyiksi”, myös ne tilanteet, joissa viranomaiset ottavat tavarat haltuun niitä säännösten vastaisesti tuotaessa ja samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ne ja joissa tavarat ovat myöhemmän hävittämisen tilanteessa koko ajan näiden viranomaisten hallussa.

⁴⁶ DTL, Alankomaiden ja Italian hallitukset sekä Euroopan komissio katsovat, että tätä käsitettä on sovellettava tavaroihin, joiden tilanne on tällainen, ja tullivelka lakkaa niiden osalta tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan perusteella. Tanskan hallitus kannattaa vastakkaista näkemystä erityisesti sillä perusteella, että tässä tullikoodexin säännöksessä tarkoitettua julistamista valtiolle menetetyksi (konfiskaatiota) ei voida rinnastaa tullilain 83 §:n 1 momentissa tarkoitettuun tavaroiden hävittämiseen.

⁴⁷ Aluksi on huomattava, että tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan mukaan tullivelka lakkaa, kun tavarat, joiden osalta tämä velka 202 artiklan mukaisesti on syntynyt, takavarikoidaan niitä säännösten vastaisesti tuotaessa ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi (eli konfiskoidaan).

⁴⁸ Ensinnäkin tullikoodexin 202 artiklassa ja 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa olevan ilmaisun ”[tavaraita] säännösten vastaisesti [yhteisön tullialueelle] tuotaessa” tulkinnasta on aluksi todettava, että tavaroiden säännösten vastainen tuonti on toteutunut silloin, kun tavarat ovat ohittaneet ensimmäisen yhteisön tullialueella sijaitsevan tullitoimipaikan eikä niitä ole esitetty tullille (asia C-459/07, Elshani, tuomio 2.4.2009, Kok., s. I-2759, 25 kohta).

⁴⁹ Niinpä on katsottava, että sellaiset tavarat on ”tuotu säännösten vastaisesti” yhteisön tullialueelle tullikoodexin 202 artiklassa tarkoitettulla tavalla, jotka sijaitsevat

yhteisön ulkoisen maarajan ylittämisen jälkeen tullialueella ensimmäisen tullitoimipaikan ulkopuolella mutta joita ei ole kuljetettu sinne eikä esitetty tullille, jolloin tulliviranomaiset eivät ole saaneet ilmoitusta tavaroiden tuonnista henkilöiltä, jotka vastaavat tämän velvollisuuden täyttämisestä (em. asia Elshani, tuomion 26 kohta).

50 Lisäksi oikeuskäytännössä on todettu, että tullikodeksin 202 artiklaa ja 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädetty säännösten vastaisesti tuodut tavarat on takavarikoitava ennen kuin mainitut tavarat ohittavat ensimmäisen tullialueen sisäpuolella sijaitsevan tullitoimipaikan (ks. em. asia Elshani, tuomion 38 kohta).

51 Tämä näkemys on perusteltu yhtäältä siksi, että tullikodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädetty säännösten vastaisesti tuotujen tavaroiden takavarikointi ja niiden julistaminen valtiolle menetetyiksi on tullivelan lakkaamisperuste, jota on tulkittava suppeasti (ks. em. asia Elshani, tuomion 30 kohta). Tällä säännöksellä vastataan yhteisön omien varojen turvaamisen tarpeeseen, eikä tälle tavoitteelle tulisi aiheuttaa haittaa ottamalla käyttöön uusia tullivelan lakkaamisperusteita (ks. vastaavasti asia C-112/01, SPKR, tuomio 14.11.2002, Kok., s. I-10655, 31 kohta ja em. asia Elshani, tuomion 31 kohta).

52 Toisaalta se, että säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle tuodut tavarat ovat tällä tullialueella, tarkoittaa sellaisenaan hyvin suurta vaaraa siitä, että nämä tavarat saataisiin taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa, ja kun nämä tavarat ovat kerran ohittaneet alueen, jolla tullialueen ensimmäinen tullitoimipaikka sijaitsee, on pienemmät mahdollisuudet niiden löytämiseen sattumalta tulliviranomaisten suorittamissa satunnaistarkastuksissa (em. asia Elshani, tuomion 32 kohta).

- 53 Tästä seuraa, että 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 takavarioitu ennen kuin ne ovat ohittaneet alueen, jossa ensimmäinen yhteisön tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee.
- 54 Toisin kuin Tanskan hallitus väittää, tämä tulkinta on siirrettävissä koskemaan myös TIR-carnet'ta käyttäen suoritettuja tavarankuljetuksia.
- 55 Tästä on todettava, että vaikka on totta, että yhtäältä TIR-yleissopimuksen 4 artiklasta ilmenee, että TIR-menettelyn nojalla kuljetetuista tavaroista ei tule vaatia vienti- tai tuontitullien ja -verojen maksua eikä talletusta välitullitoimipaikoissa, ja että toisaalta tämän yleissopimuksen 5 artiklasta ilmenee, että mainittuja tavaroita ei pääsääntöisesti saada tarkastaa välitullitoimipaikoissa, TIR-carnet tarkastetaan lähtökohtaisesti yhteisön ulkorajalla sijaitsevassa tullitoimipaikassa, kun tavaroita tuodaan yhteisön tullialueelle. Siinä yhteydessä tarkastetaan myös tullisinetit.
- 56 Kuten lisäksi julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 102 kohdassa esittänyt, myös TIR-carnet'n nojalla suoritettujen kuljetusten osalta on niin, että kun yhteisön tullialueelle säännösten vastaisesti tuodut tavarat ovat kerran ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee, mahdollisuudet niiden löytämiseen suoritetuissa satunnaistarkistuksissa sattumalta ovat pienemmät. Niinpä on suuri vaara, että nämä tavarat saatetaan lopulta taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa.
- 57 Tästä syystä on katsottava, että myös TIR-carnet'n nojalla suoritetuissa tavarankuljetuksissa tullivelka lakkaa tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d

alakohdan perusteella vain, jos tavarat on takavarikoitu ennen kuin ne ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee.

- 58 Niissä nyt käsiteltävän asian tilanteissa, joissa tavarat on tuotu yhteisön tullialueelle meriteitse, paikalliset tulli- ja veroviranomaiset ovat tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan mukaisesti ottaneet ne haltuun niitä säännösten vastaisesti mainitulle tullialueelle tuotaessa. Niinpä nämä tapaukset kuuluvat tämän vaihtoehdon piiriin.
- 59 Sen tapauksen osalta, jossa tavarat on kuljetettu Tanskaan maanteitse, ennakkoratkaisupyyntöä esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että säännösten vastainen yhteisön tullialueelle tuonti on toteutunut silloin, kun Puolan ja Saksan välinen raja on ylitetty. Nämä tavarat on kuitenkin otettu haltuun ja hävitetty silloin, kun Saksan ja Tanskan välinen raja on ylitetty eli tämän ”säännösten vastaisen tuonnin” jälkeen eikä sen yhteydessä. Niinpä vaikuttaa siltä, että tämän tapauksen tosiseikat eivät kuulu tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan tilanteen piiriin.
- 60 Toiseksi tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tarkoitettujen ilmaisujen ”takavarikointi” ja ”julistaminen valtiolle menetetyksi” tulkinnan osalta DTL katsoo, että takavarikointi ja julistaminen valtiolle menetetyksi ovat peräkkäisiä toimia ja että julistamisella valtiolle menetetyksi puututaan takavarikointia enemmän yksityisten oikeuksiin. Sitä vastoin Tanskan hallituksen mukaan mainitulla säännöksellä asetetaan tullivelan lakkaamisen edellytykseksi sekä säännösten vastaisesti tuotujen tavaroiden takavarikointi että niiden julistaminen valtiolle menetetyksi.
- 61 Tästä on todettava, että vaikka kyseessä on kaksi erillistä toimea, ne voidaan käytännössä toteuttaa samanaikaisesti. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 110 kohdassa esittänyt, 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.

62 DTL, Alankomaiden hallitus ja komissio väittävät sen kysymyksen osalta, voidaanko tavaroiden hävittämistä pitää tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tarkoitettuna ”julistamisena valtiolle menetetyksi”, että julistaminen valtiolle menetetyksi merkitsee sitä, että omistaja menettää omistusoikeuden tavaraan, ja että sillä, että viranomaiset mahdollisesti saavat omistusoikeuden näihin tavaroihin, ei ole merkitystä. DTL katsoo erityisesti, että julistaminen valtiolle menetetyksi toteutuu silloin, kun alkuperäinen omistaja menettää omistusoikeutensa takavarikoituihin tavaroihin. Tanskan hallitus sen sijaan katsoo, että julistaminen valtiolle menetetyksi merkitsee omistusoikeuden siirtoa valtiolle. Pääasioissa Tanskan valtiosta ei kuitenkaan ole missään vaiheessa tullut haltuun otettujen tavaroiden omistajaa.

63 Tästä on todettava, että tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa ei yhtäältä viitata mitenkään mahdolliseen tavaroiden omistuksen siirtoon ja että sillä toisaalta pyritään yksinomaan poistamaan lopullisesti alkuperäisen omistajan määräämisvalta ja estämään näiden tavaroiden saattaminen veroja suorittamatta kaupalliseen vaihdantaan yhteisössä. Koska näiden tavaroiden hävittäminen valtion valvonnassa estää lopullisesti näiden tavaroiden saattamisen taloudelliseen vaihdantaan, ei ole ratkaisevaa, saako valtio omistusoikeuden takavarikoituihin tavaroihin.

64 Toisin kuin Tanskan hallitus esittää, se seikka, että tavaroiden hävittäminen esitetään tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdan toisessa luetelmakohdassa erillään niiden takavarikoinnista ja julistamisesta valtiolle menetetyksi, tai sekään, että mainitun koodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa mainitaan vain julistaminen valtiolle menetetyksi, ei ole esteenä tällaiselle arvioinnille.

- 65 Tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdan toinen luettelukohta kattaa tilanteet, joissa tullimenettelyyn ilmoitetut tavarat jäävät maahantuojan hallintaan, kun siinä säädetään tullivelan lakkaamisperusteista myös sellaisten ilmoitettujen tavaroiden osalta, jotka eivät ole tulliviranomaisten hallinnassa ja jotka hävitetään niiden määräyksestä. Sitä vastoin tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tarkoitetaan vain tavaroita, jotka eivät ole maahantuojan hallinnassa.
- 66 Edellä esitetystä seuraa, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava siten, että tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan käsite tavarat, jotka ”takavarikoidaan ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi”, kattaa myös tilanteet, joissa paikalliset tulli- ja veroviranomaiset ottavat haltuun tavaroita niitä yhteisön tullialueelle tuotaessa alueella, jossa ensimmäinen yhteisön ulkorajalla oleva tullitoimipaikka sijaitsee, ja samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ne ja joissa tavarat ovat koko ajan näiden viranomaisten hallussa, joten tullivelka lakkaa tämän säännöksen perusteella.

Toinen kysymys

- 67 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko tavaroiden, jotka toimivaltaiset viranomaiset takavarikoivat niitä yhteisön alueelle tuotaessa ja jotka ne samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät, katsottava olevan ”väliaikaisesti valmisteverottomia” yhdessä luetuissa valmisteverodirektiivin 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 6 artiklan 1 kohdan c alakohdan, tullikoodexin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 98 artiklan sekä soveltamisasetuksen 867 a artiklan säännöksissä tarkoitettulla tavalla siten, että velvollisuutta valmisteverojen maksamiseen näistä tavaroista ei synny tai tämä velvollisuus lakkaa.

- 68 Kyseinen tuomioistuin tiedustelelee myös sitä, onko tähän kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että tällaisen tuonnin yhteydessä syntynyt tullivelka lakkaa tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan nojalla.
- 69 Jotta voitaisiin arvioida tavaroiden haltuun ottamisen ja hävittämisen merkitystä valmisteverovelan syntymisen kannalta, on ensin ratkaistava, onko valmisteverotettava tapahtuma toteutunut valmisteverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdan nojalla. Vasta tämän jälkeen nousevat esiin kysymykset valmisteverosaatavan syntymisestä ja mahdollisesta väliaikaisesta valmisteverottomuudesta mainitun direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan 2 kohdan perusteella.
- 70 Ensinnäkin valmisteverotettavan tapahtuman osalta valmisteverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdan ensimmäisestä alakohdasta ilmenee, että se toteutuu silloin, kun valmisteveron alaisia tavaroita tuotetaan yhteisön alueella tai kun tällaiset tuotteet tuodaan tälle alueelle. Mainitun 1 kohdan toisessa alakohdassa täsmennetään, että ”tuontina” on pidettävä ”tuotteen saapumista yhteisön alueelle”.
- 71 Kyseisen unionin säännöksen johdonmukaisen soveltamisen varmistamiseksi tätä viimeksi mainittua käsitettä on tulkittava tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan käsitteen ”tuotaessa” valossa.
- 72 Tästä seuraa, että valmisteveron alaisia tavaroita on pidettävä yhteisöön tuotuinna valmisteverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla siitä lähtien, kun ne ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee (ks. analogisesti em. asia Elshani, tuomion 25 kohta).

- 73 Niiden kahden pääasian, joissa tavarat on kuljetettu meriteitse, kaltaisissa tilanteissa, joissa paikalliset tulli- ja veroviranomaiset ovat takavarikoineet ja sitten hävittäneet tavarat ennen kuin ne ovat ohittaneet ensimmäisen yhteisön alueella sijaitsevan tullitoimipaikan, on niin, että näitä tavaroita ei ole tuotu yhteisön alueelle, joten valmisteverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetty valmisteverotettava tapahtuma ei ole toteutunut. Niinpä näistä tavaroista ei voida periä valmisteveroa.
- 74 Sitä vastoin silloin, kun viranomaiset ovat takavarikoineet ja hävittäneet tällaiset tavarat sen jälkeen, kun ne ovat ohittaneet ensimmäisen yhteisön alueella sijaitsevan tullitoimipaikan, on katsottava, että ne on tuotu yhteisöön, joten valmisteverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valmisteverotettava tapahtuma on niiden osalta toteutunut. Tilanne vaikuttaa tällaiselta siinä pääasiassa, jossa tavaroiden säännösten vastainen tuonti yhteisön alueelle on toteutunut Saksassa ja jossa taas mainittujen tavaroiden takavarikointi ja myöhempi hävittäminen on toteutettu Tanskassa.
- 75 Toiseksi on todettava siitä, syntyykö valmisteverosaatava, jota koskeva verotettava tapahtuma on tuotteiden tuonti yhteisön alueelle, ja milloin tämä mahdollisesti tapahtuu, että valmisteverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdasta seuraa, että valmisteverosaatava syntyy muun muassa silloin, kun mainitut tuotteet luovutetaan kulutukseen. Saman 1 kohdan toisen alakohdan c alakohdan mukaan kulutukseen luovuttaminen käsittää kaikki tilanteet, joissa nämä tuotteet "tuodaan maahan muutoin kuin väliaikaisesti valmisteverottomina, myös sääntöjenvastaisesti".
- 76 Kuten tämän tuomion 71 ja 72 kohdassa on todettu, valmisteverodirektiivissä tarkoitettu tavaroiden "tuonnin" käsite edellyttää, että tavarat ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee.

- 77 Kolmanneksi ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa tietää siinä pääasiassa, jossa tavarat on kuljetettu maanteitse, kyseessä olevista tavaroista, voiko valmisteverosaatavan syntyminen lykkääntyä valmisteverodirektiivin 5 artiklan 2 kohdan perusteella siitä syystä, että tavarat, jotka on niiden yhteisön tullialueelle säännösten vastaisesti tapahtuneen tuonnin jälkeen takavarikoitu ja julistettu valtiolle menetetyiksi, on asetettu soveltamisasetuksen 867 a artiklan mukaisesti tullivarastointimenettelyyn.
- 78 Tässä yhteydessä on huomattava, että valmisteverodirektiivin 4 artiklan c alakohdassa määritelty väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmä on verojärjestelmä, jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen, hallussapitoon ja liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina. Tällaiselle järjestelmälle tunnusomaista on, että siihen kuuluviin tuotteisiin liittyvät valmisteverosaatavat eivät vielä ole syntyneet, vaikka verotettava tapahtuma on jo toteutunut (asia C-395/00, Cipriani, tuomio 12.12.2002, Kok., s. I-11877, 42 kohta). Niinpä tällä järjestelmällä toteutetaan valmisteveron alaisten tuotteiden osalta valmisteverosaatavan syntymisen lykkääminen siihen saakka, kunnes sen syntyedellytys täyttyy.
- 79 Valmisteverodirektiivin 5 artiklan 2 kohdasta ilmenee tosin, että väliaikaisen valmisteverottomuuden edellytyksenä on se, että säännösten vastaisesti tuodut tavarat on asetettu johonkin tullikodeksin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdassa luetelluista suspensiomenettelyistä, joista yksi on tullivarastointimenettely.
- 80 Tämän tuomion 75 ja 76 kohdasta ilmenee kuitenkin, että pääasioissa valmisteverosaatava on syntynyt silloin, kun tavarat ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee.
- 81 Tästä seuraa, että näin säännösten vastaisesti maahantuodut salakuljetetut tavarat katsotaan kulutukseen luovutetuiksi, joten niiden myöhemmällä asettamisella tullivarastointimenettelyyn soveltamisasetuksen 867 a artiklan perusteella sen seurauksena,

että ne on takavarikoitu ja julistettu valtiolle menetetyiksi, ei ole mitään merkitystä valmisteverosaatavan syntymisen kannalta.

- 82 Soveltamisasetuksen 867 a artikla, luettuna yhdessä tullikoodexin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdan sekä valmisteverodirektiivin 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan kanssa, ei voi olla esteenä tämän direktiivin 6 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan c alakohtaan perustuvalla valmisteverosaatavan syntymiselle.
- 83 Lopuksi on todettava siitä, onko tullikoodexin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan mukaisella tullivelan lakkaamisella merkitystä näihin tavaroihin liittyvän valmisteverovelvollisuuden lakkaamisen kannalta, että valmisteverodirektiivissä ei ole nimenomaista säännöstä, joka koskisi valmisteverovelvollisuuden lakkaamista tavaroiden säännösten vastaisen tuonnin tapauksessa.
- 84 Tässä tilanteessa, kun otetaan huomioon tullien ja valmisteveron väliset yhtäläisyydet, jotka liittyvät siihen, että niitä koskevat velvollisuudet syntyvät tuotaessa tavarat yhteisöön ja saatettaessa ne tämän jälkeen taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa, on kyseisen unionin lainsäädännön johdonmukaisen tulkinnan varmistamiseksi todettava, että valmisteverovelvollisuuden lakkaaminen tapahtuu samoilla edellytyksillä kuin tullien lakkaaminen.
- 85 Kuten tämän tuomion 50 kohdasta ilmenee, tavaroiden takavarikoinnin ja julistamisen valtiolle menetetyiksi on siis tapahduttava ennen kuin tavarat ohittavat alueen, jolla ensimmäinen yhteisön tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee, jotta niistä seuraisi valmisteverovelvollisuuden lakkaaminen.
- 86 Siten toiseen kysymykseen on vastattava, että valmisteverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdan kolmatta alakohtaa ja 6 artiklan 1 kohtaa on tulkittava niin, että tavaroita, jotka

paikalliset tulli- ja veroviranomaiset takavarikoivat niitä yhteisön alueelle tuotaessa ja jotka nämä viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, ei ole pidettävä yhteisöön tuotuna, joten valmisteverotettava tapahtuma ei niiden osalta toteudu. Tavarointa, jotka takavarikoidaan sen jälkeen, kun ne on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön alueelle eli kun ne ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön alueen tullitoimipaikka sijaitsee, ja jotka mainitut viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, ei ole pidettävä ”väliaikaisesti valmisteverottomina” valmisteverodirektiivin 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 6 artiklan 1 kohdan c alakohdan, tullikoodeksin 84 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 98 artiklan sekä soveltamisasetuksen 867 a artiklan yhdessä luetuissa säännöksissä tarkoitettulla tavalla, joten näiden tavaroiden osalta valmisteverotettava tapahtuma toteutuu ja valmisteverosaatava syntyy.

Kolmas kysymys

⁸⁷ Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin tiedustelelee pääasiallisesti sitä, onko kuudennen direktiivin 7 artiklan 3 kohdan, 10 artiklan 3 kohdan ja 16 artiklan 1 kohdan B jakson c alakohdan sekä soveltamisasetuksen 867 a artiklan säännöksiä yhdessä luettuina tulkittava siten, että tavaroita, jotka paikalliset tulli- ja veroviranomaiset takavarikoivat joko niitä yhteisöön tuotaessa tai sen jälkeen ja jotka mainitut viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, on pidettävä tullivarastointimenettelyyn asetettuina, minkä seurauksena arvonlisäverotettava tapahtuma ei toteudu ja tätä veroa koskevaa saatavaa ei synny.

⁸⁸ Kyseinen tuomioistuin tiedustelelee myös sitä, onko tähän kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että tällaisen säännösten vastaisen tuonnin yhteydessä syntynyt tullivelka lakkaa tullikoodeksin 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan nojalla.

- 89 Ensinnäkin säännösten vastaisesti yhteisöön tuotuihin tavaroihin liittyvän arvonlisäverotettavan tapahtuman ja arvonlisäverosaatavan syntymisen osalta on täsmennettävä, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”maahantuonnista”. Kyseisen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan maahantuonnilla tarkoitetaan kyseessä olevan ”tavarahan saapumista yhteisön alueelle”.
- 90 On myös huomattava, että kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että jos maahantuoduista tavaroista on kannettava muun muassa tulleja, ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä [tullit] aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy”.
- 91 Lisäksi kuudennen direktiivin soveltamista huumausaineiden laittomaan tuontiin koskevasta oikeuskäytännöstä ilmenee, että sekä tullien että arvonlisäveron verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen ovat tällaisissa tapauksissa olennaisesti samat. Molempien järjestelmien olennaiset piirteet ovat siltä osin toisiaan vastaavia, että niitä aletaan soveltaa, kun tavara tuodaan yhteisöön ja saatetaan sen jälkeen taloudelliseen vaihdantaan jäsenvaltioissa (ks. vastaavasti asia 294/82, Einberger, tuomio 28.2.1984, Kok., s. 1177, Kok. Ep. VII, s. 521, 18 kohta ja asia C-343/89, Witzemann, tuomio 6.12.1990, Kok., s. I-4477, Kok. Ep. X, s. 615, 18 kohta).
- 92 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 48 kohdassa esitetty, tältä osin kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että salakuljetamalla tuotujen takavarikoitujen ja samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyn julistettujen tavaroiden osalta arvonlisäverotettava tapahtuma voi toteutua ja arvonlisäverosaatava syntyä vasta silloin, kun tavarat ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön tullialueen tullitoimipaikka sijaitsee.
- 93 Jos toimivaltaiset viranomaiset siis takavarikoivat tuodut tavarat ja hävittävät ne samanaikaisesti tai myöhemmin ennen kuin ne ovat ohittaneet ensimmäisen yhteisön

tullialueella sijaitsevan tullitoimipaikan, on katsottava, ettei tässä artiklassa tarkoitettu arvonlisäverotettava tapahtuma ole toteutunut eikä arvonlisäverosaatavaa ole syntynyt. Niiden kahden pääasian, joissa tavarat on kuljetettu meriteitse, tilanne vaikuttaa tällaiselta.

- 94 Jos sitä vastoin toisen jäsenvaltion viranomaiset ovat takavarikoineet tavarat ja samanaikaisesti tai myöhemmin julistaneet ne valtiolle menetetyiksi sen jälkeen, kun tavarat ovat ohittaneet ensimmäisen yhteisön tullialueella sijaitsevan tullitoimipaikan, kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukainen arvonlisäverotettava tapahtuma on jo toteutunut ja arvonlisäverosaatava on siten syntynyt. Kolmannen pääasian, jossa tavarat on maahantuotu maanteitse, tilanne vaikuttaa tällaiselta.
- 95 Toiseksi unionin tuomioistuimelle esitetystä kysymyksestä ilmenee, että ennakkoratkaisupyyntöön esittänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko soveltamisasetuksen 867 a artiklalla vaikutusta arvonlisäverosaatavan syntymiseen, eli onko katsottava, että takavarikoidut tavarat on asetettu kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdan B jakson c alakohdassa mainittuihin menettelyihin kuuluvaan ”tullivarastointimenettelyyn”, minkä seurauksena arvonlisäverotettava tapahtuma ei toteudu eikä tätä veroa koskevaa saatavaa siten synny. Kyseinen tuomioistuin haluaa myös tietää, onko tämän direktiivin 10 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyllä verotettavan tapahtuman toteutumista ja verosaatavan syntymistä koskevalla lykkäävällä vaikutuksella merkitystä tällaisten tavaroiden kannalta.
- 96 Tässä yhteydessä on todettava siitä tilanteesta, jossa ”tavarat niiden saavuttua yhteisöön asetetaan johonkin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuun menettelyyn” ja jota kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan toisessa virkkeessä tarkoitetaan, että ilmaisun ”niiden saavuttua” on ymmärrettävä merkitsevän sitä, että tavarat eivät ole ohittaneet ensimmäistä tullitoimipaikkaa eikä niitä ole siten tuotu yhteisön alueelle. Jos tavarat siis takavarikoidaan ja julistetaan valtiolle menetetyiksi niitä yhteisön ulkorajan yli tuotaessa, verotettava tapahtuma ei toteudu eikä verosaatavaa synny, jolloin ei ole tarpeen pohtia mainitun direktiivin 10 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan ja 16 artiklan 1 kohdan B jakson eikä soveltamisasetuksen 867 a

artiklan mahdollista vaikutusta; kahdessa meriteitse tuotuja tavaroita koskevassa pääasiassa tilanne on tällainen.

- 97 Sen sijaan – samoin kuin tämän tuomion 81 ja 82 kohdassa on valmisteveroosaatavan syntymisestä todettu – silloin kun toimivaltaiset viranomaiset takavarikoivat ja julistavat valtiolle menetetyiksi säännösten vastaisesti yhteisöön tuodut tavarat sen jälkeen, kun ne ovat ohittaneet ensimmäisen tullitoimipaikan, soveltamisasetuksen 867 a artikla sekä kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan toinen alakohta eivät ole esteenä mainittuihin tavaroihin liittyvän arvonlisäveroosaatavan syntymiselle, vaikka ne asetetaan myöhemmin tullivarastointimenettelyyn. Kolmannessa pääasiassa maanteitse kuljetettujen tavaroiden tilanne vaikuttaa tällaiselta.
- 98 Kolmanneksi siitä vaikutuksesta, joka tullikoodeksiin 233 artiklan ensimmäisen kohdan toisen alakohdan mukaisella tullivelan lakkaamisella on arvonlisäverotettavan tapahtuman toteutumiseen ja arvonlisäveroosaatavan syntymiseen, on todettava, kun otetaan huomioon tämän tuomion 91 kohdassa esitetty kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukainen yhtäläisyys tullin ja arvonlisäveron verotettavan tapahtuman toteutumisen ja näitä koskevien saatavien syntymisen välillä tavaroiden tuonnin yhteydessä, että tuontitulleja ja arvonlisäveroa koskeviin saataviin sovelletaan samoja lakkaamisperusteita.
- 99 Edellä esitetystä seuraa, että kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 kohtaa, 7 artiklaa ja 10 artiklan 3 kohtaa on sovellettava siten, että tavaroita, jotka paikalliset tulli- ja veroviranomaiset takavarikoivat niitä yhteisön alueelle säännösten vastaisesti tuotaessa ja jotka nämä viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, ei ole pidettävä yhteisöön tuotuinä, joten arvonlisäverotettava tapahtuma ei ole niiden osalta toteutunut eikä tätä veroa koskevaa saatavaa ole siten syntynyt. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan ja 16 artiklan 1 kohdan B jakson c alakohdan sekä soveltamisasetuksen 867 a artiklan säännöksiä yhdessä luettuina on kuitenkin tulkittava siten, että tavaroiden, jotka nämä viranomaiset takavarikoivat sen jälkeen,

kun ne on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön alueelle eli kun ne ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön alueen tullitoimipaikka sijaitsee, ja jotka mainitut viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, osalta arvonlisäverotettava tapahtuma toteutuu ja tätä veroa koskeva saatava syntyy, vaikka nämä tavarat asetetaan myöhemmin tullimenettelyyn.

Neljäs kysymys

¹⁰⁰ Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelelee pääasiallisesti sitä, ovatko sen jäsenvaltion, jossa tavaroiden säännösten vastainen maahantuonti TIR-carnet'n nojalla suoritettulla kuljetuksella on todettu, tulliviranomaiset tullikoodeksin 215 ja 217 artiklan, soveltamisasetuksen 454 artiklan 2 ja 3 kohdan, valmisteverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan sekä kuudennen direktiivin 7 artiklan nojalla toimivaltaisia kantamaan salakuljetettuihin tavaroihin liittyvät tulit, valmisteverot ja arvonlisäveron, jos sen jäsenvaltion, jossa säännösten vastainen tuonti yhteisöön on tapahtunut, viranomaiset eivät ole havainneet tätä säännösten vastaisuutta eivätkä kantaneet näitä tulleja ja veroja.

¹⁰¹ Aluksi on huomattava, että kun otetaan huomioon edellisiin kysymyksiin annetut vastaukset, tämä kysymys koskee ainoastaan sitä pääasiaa, jossa savukkeet on tuotu yhteisöön maanteitse Puolan ja Saksan välisen rajan yli ja jossa Tanskan viranomaiset ovat myöhemmin havainneet ja takavarikoineet savukkeet Saksan ja Tanskan välisellä rajalla.

¹⁰² Kuten lisäksi Alankomaiden hallitus ja komissio esittävät, toimivaltaa tullien, valmisteveron ja arvonlisäveron kantamiseen on arvioitava toisistaan erillään.

- 103 Ensinnäkin tullivelan kantamista koskevan toimivallan osalta tullikoodexin 215 artiklan 1 kohdan ensimmäisestä luetelmakohdasta ilmenee, että tullivelka syntyy ”siinä paikassa, jossa sen aiheuttavat tosiseikat ilmenevät”.
- 104 Tältä osin oikeuskäytännöstä ilmenee, että tullivelan syntymispaikan määrittämisen perusteella voidaan määrittää jäsenvaltio, jolla on toimivalta kantaa tullit. Kyseisellä säännöksellä pyritään siten määrittämään alueellinen toimivalta tullivelan kantamisen osalta (ks. vastaavasti asia C-526/06, Road Air Logistics Customs, tuomio 13.12.2007, Kok., s. I-11337, 26 kohta).
- 105 Tullikoodexin 215 artiklan 3 kohdan mukaan kyseisen koodexin 217 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tullivelan määrän tileihin kirjaamiseen toimivaltaiset tulliviranomaiset ovat ”sen jäsenvaltion tulliviranomaisia, jossa tullivelka on syntynyt”.
- 106 Kuten tämän tuomion 48 kohdassa on jo täsmennetty, tullivelka syntyy tullikoodexin 202 artiklan mukaisesti siellä, missä tuontitullien alaiset tavarat ohittavat ensimmäisen yhteisön tullialueella sijaitsevan tullitoimipaikan eikä niitä esitetä tullille.
- 107 Edellä mainittujen säännösten yhdessä lukemisesta seuraa, että kyseessä olevan pääasian kaltaisessa tilanteessa yhteisön ulkorajalla sijaitsevan jäsenvaltion, jonka kautta tavarat on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle, eli kyseessä olevassa pääasiassa Saksan, viranomaiset ovat toimivaltaisia kantamaan tullivelan, ja näin on

siitä huolimatta, että tämä tavaroiden säännösten vastainen tuonti olisi todettu myöhemmin toisen jäsenvaltion alueella.

- 108 Kuten lisäksi DTL on esittänyt, soveltamisasetuksen 454 artiklasta ilmenee, että edellä mainittua toimivallanjakoa sovelletaan myös TIR-carnet'n nojalla suoritettuihin kuljetuksiin.
- 109 Toiseksi on huomattava, että toimivalta arvonlisäveron kantamiseen perustuu kuudennen direktiivin 7 artiklan 2 kohdan ja 10 artiklan 3 kohdan säännöksiin yhdessä.
- 110 Yhtäältä mainitussa 7 artiklan 2 kohdassa säädetään, että ”tavarahan maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisön alueelle”. Toisaalta mainitussa 10 artiklan 3 kohdassa säädetään, kuten tämän tuomion 90 kohdassa on jo todettu, että ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavarahan maahantuonti tapahtuu”.
- 111 Niinpä tullisaatavien tapaan myös arvonlisäverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa, jossa tavaroiden säännösten vastainen tuonti yhteisöön toteutuu, ja siten tämän jäsenvaltion viranomaiset eli kyseessä olevassa pääasiassa Saksan viranomaiset ovat toimivaltaisia kantamaan tämän veron.
- 112 Lopuksi valmisteverojen kantamista koskevasta toimivallasta voidaan todeta, että valmisteverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdassa säädetään muun muassa, että silloin, kun valmisteveron alaisia tuotteita, jotka on jo luovutettu kulutukseen yhdessä jäsenvaltiossa, pidetään hallussa kaupallisiin tarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, valmisteverot kantaa tämä toinen jäsenvaltio.

- 113 Nyt käsiteltävässä asiassa on todennäköistä, että löydettyjä ja takavarikoituja tuotteita pidettiin hallussa kaupallisissa tarkoituksissa. Tämän arvioiminen kuuluu kuitenkin ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle, joka on ainoa sen käsiteltäväksi saatetun asian välittömästi tunteva tuomioistuin.
- 114 Jos tuotteita pidettiin hallussa kaupallisessa tarkoituksessa, valmisteverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdasta ja 7 artiklan 1 kohdasta yhdessä seuraa, että sen jäsenvaltion, jossa yhteisöön säännösten vastaisesti tuodut tavarat on havaittu ja takavarikoitu, viranomaiset ovat toimivaltaisia kantamaan valmisteveron. Kyseessä olevassa pääasiassa toimivaltaisia ovat Tanskan viranomaiset.
- 115 Jos tuotteita taas ei pidetty hallussa kaupallisessa tarkoituksessa, ensimmäisen tuontijäsenvaltion eli mainituksa asiassa Saksan liittotasavallan toimivalta valmisteveron kantamiseen säilyy valmisteverodirektiivin 6 artiklan mukaisesti, ja näin on, vaikka säännösten vastaisesti tuodut tuotteet olisi havainnut toisen jäsenvaltion viranomaisen vasta myöhemmin.
- 116 Neljänteen kysymykseen on siis vastattava, että tullikoodexin 202 artiklaa, 215 artiklan 1 ja 3 kohtaa ja 217 artiklaa sekä kuudennen direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa ja 10 artiklan 3 kohtaa on tulkittava niin, että yhteisön ulkorajalla sijaitsevan jäsenvaltion, jonka kautta tavarat on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle, viranomaiset ovat toimivaltaisia kantamaan tullivelan ja arvonnäisäveron, ja näin on siitä huolimatta, että nämä tavarat on myöhemmin kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, jossa ne on havaittu ja siten takavarikoitu. Valmisteverodirektiivin 6 artiklan 1 kohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa on tulkittava niin, että viimeksi mainitun jäsenvaltion viranomaiset ovat toimivaltaisia kantamaan valmisteverot, jos näitä tavaroita on pidetty hallussa kaupallisiin tarkoituksiin. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on ratkaistava, täytyykö tämä edellytys sen käsiteltävänä olevassa asiassa.

Oikeudenkäyntikulut

- 117 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.1999 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 955/1999, 233 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan käsite tavarat, jotka ”takavarikoitetaan ja julistetaan samanaikaisesti tai myöhemmin valtiolle menetetyiksi”, kattaa myös tilanteet, joissa paikalliset tulli- ja veroviranomaiset ottavat haltuun tavaroita niitä yhteisön tullialueelle tuotaessa alueella, jossa ensimmäinen yhteisön ulkorajalla oleva tullitoimipaikka sijaitsee, ja samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ne ja joissa tavarat ovat koko ajan näiden viranomaisten hallussa, joten tullivelka lakkaa tämän säännöksen perusteella.**
- 2) **Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 30.12.1996 annetulla neuvoston direktiivillä 96/99/EY, 5 artiklan 1 kohdan kolmatta alakohtaa ja 6 artiklan 1 kohtaa on tulkittava niin, että tavaroita, jotka paikalliset tulli- ja veroviranomaiset takavarikoivat niitä yhteisön alueelle tuotaessa ja jotka nämä viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, ei ole pidettävä**

yhteisöön tuotuina, joten valmisteverotettava tapahtuma ei niiden osalta toteudu. Tavarointa, jotka takavarikoitaa sen jälkeen, kun ne on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön alueelle eli kun ne ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön alueen tullitoimipaikka sijaitsee, ja jotka mainitut viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, ei ole pidettävä ”väliaikaisesti valmisteverottomina” mainitun direktiivin 5 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 6 artiklan 1 kohdan c alakohdan, asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 955/1999, 84 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 98 artiklan sekä tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna komission 28.7.1999 antamalla asetuksella (EY) N:o 1662/1999, 867 a artiklan yhdessä luetuissa säännöksissä tarkoitettulla tavalla, joten näiden tavarointen osalta valmisteverotettava tapahtuma toteutuu ja valmisteverosaatava syntyy.

- 3) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.10.1999 annetulla neuvoston direktiivillä 1999/85/EY, 2 artiklan 2 kohtaa, 7 artiklaa ja 10 artiklan 3 kohtaa on sovellettava siten, että tavarointa, jotka paikalliset tulli- ja veroviranomaiset takavarikoivat niitä yhteisön alueelle säännösten vastaisesti tuottaessa ja jotka nämä viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, ei ole pidettävä yhteisöön tuotuina, joten arvonlisäverotettava tapahtuma ei ole niiden osalta toteutunut eikä tätä veroa koskevaa saatavaa ole siten syntynyt. Mainitun direktiivin 10 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan ja 16 artiklan 1 kohdan B jakson c alakohdan sekä asetuksen N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 1662/1999, 867 a artiklan säännöksiä yhdessä luetuina on kuitenkin tulkittava siten, että tavarointen, jotka nämä viranomaiset takavarikoivat sen jälkeen, kun ne on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön alueelle eli kun ne ovat ohittaneet alueen, jolla ensimmäinen yhteisön alueen tullitoimipaikka sijaitsee, ja jotka mainitut viranomaiset samanaikaisesti tai myöhemmin hävittävät ja jotka ovat koko ajan niiden hallussa, osalta arvonlisäverotettava tapahtuma toteutuu ja tätä

veroa koskeva saatava syntyy, vaikka nämä tavarat asetetaan myöhemmin tullimenettelyyn.

- 4) Asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 955/1999, 202 artiklaa, 215 artiklan 1 ja 3 kohtaa ja 217 artiklaa sekä kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 1999/85, 7 artiklan 2 kohtaa ja 10 artiklan 3 kohtaa on tulkittava niin, että yhteisön ulkorajalla sijaitsevan jäsenvaltion, jonka kautta tavarat on tuotu säännösten vastaisesti yhteisön tullialueelle, viranomaiset ovat toimivaltaisia kantamaan tullivelan ja arvonnäköveron, ja näin on siitä huolimatta, että nämä tavarat on myöhemmin kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, jossa ne on havaittu ja siten takavarikoitu. Direktiivin 92/12, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 96/99, 6 artiklan 1 kohtaa ja 7 artiklan 1 kohtaa on tulkittava niin, että viimeksi mainitun jäsenvaltion viranomaiset ovat toimivaltaisia, jos näitä tavaroita on pidetty hallussa kaupallisiin tarkoituksiin. Ennakkoratkaisupyyntöä esittäneen tuomioistuimen on ratkaistava, täytyykö tämä edellytys sen käsiteltävänä olevassa asiassa.**

Allekirjoitukset