

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

25 päivänä toukokuuta 2005^{1 1}

1. Ennakkoratkaisupyynnö koskee yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 33 artiklan e alakohdan ja 78 artiklan tulkintaa asiassa, jossa asianosaisina ovat maahantuojat Overland Footwear Ltd (jäljempänä Overland) sekä Yhdistyneen kuningaskunnan tulliviranomainen Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners). Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt Lontoon VAT and Duties Tribunal (Yhdistynyt kuningaskunta) esittää yhteisöjen tuomioistuimelle toisen ennakkoratkaisupyynnön. Ensimmäisen ennakkoratkaisupyynnön johdosta annettiin 5.12.2002 tuomio asiassa Overland Footwear.² Tuomiossa jätettiin avoimeksi se, onko tulliviranomaisten tulli-ilmoituksen oikaisuvalta tavaroiden luovutuksen jälkeen tullikoodeksin 78 artiklan mukaan rajoitettu vai päinvastoin harkittavallassa. Yhteisöjen tuomioistuimen on nyt ratkaistava tämä kysymys.

2. Palautetaan mielin ensimmäisen ennakkoratkaisupyynnön taustalla olevat tosiseikat sekä perusteet, joiden nojalla kansallinen

tuomioistuin on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle toisen ennakkoratkaisupyynnön, minkä jälkeen selitän julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotuksen perusteella edellä mainitussa asiassa Overland Footwear annetun tuomion sisällön ja siirryn sen jälkeen ennakkoratkaisukysymysten aineelliseen arviointiin.

I Asian perustana olevat tosiseikat, asiaa koskevat oikeussäännöt ja ennakkoratkaisukysymykset

A Asiaa koskevat oikeussäännöt

3. Kahteen ensimmäiseen kysymykseen vastaamiseksi asiassa on syytä viitata tullikoodeksin 29, 32 ja 33 artiklaan. Mainitun 29 artiklan 1 kohdan mukaan maahantuotujen tavaroiden tullausarvolla tarkoitetaan ”niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava 32 ja 33 artiklassa tarkoitettujen tarkistusten jälkeen”.

¹ — Alkuperäinen kieli: portugali.

² — Asia C-379/00, Overland Footwear, tuomio 5.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11133).

4. Tullikoodeksin 33 artiklan e alakohdan mukaan ostoprovisioita ei voida sisällyttää tullausarvoon "jos ne on erotettu tosiasiallisesti maksetusta hinnasta". Saman koodeksin 32 artiklan 4 kohdan mukaan "ostoprovisiolla tarkoitetaan maksuja, jotka maahan-tuoja on suorittanut edustajalleen vastikkeeksi siitä, että tämä on edustanut maahan-tuojaa arvonmäärityksen kohteena olevia tavaroita ostettaessa".
5. Kolmas ennakkoratkaisukysymys koskee tulli-ilmoituksen oikaisua koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä. Tullikoodeksissa kuitenkin säädetään erikseen tulli-ilmoituksen oikaisua koskevista yksityiskohtaisista säännöistä sen mukaan, tapahtuuko tämä ennen tavaroiden luovutusta vai sen jälkeen.
6. Tullikoodeksin 65 artiklan mukaan ennen tavaroiden luovutusta "tavaranhaltijan on sallittava oikaista yhtä tai useampaa tulli-ilmoituksessa antamaansa tietoa sen jälkeen, kun tulliviranomaiset ovat vastaanottaneet ilmoituksen".
7. Tullikoodeksin 78 artiklan 1 kohdan mukaan tavarahan luovutuksen jälkeen "tulliviranomaiset voivat viran puolesta tai tavaranhaltijan pyynnöstä oikaista ilmoitusta".³ Saman artiklan 3 kohdassa todetaan oikaisuista seuraavaa: "Jos ilmoituksen tarkastus tai jälkিতarkastus osoittaa, että kyseistä tullimenettelyä koskevia säännöksiä on sovellettu virheellisten tai puutteellisten tietojen perusteella, tulliviranomaisten on mahdollisesti annettujen säännösten mukaisesti toteutettava tilanteen korjaamiseksi tarvittavat toimenpiteet käytettävissään olevat uudet tiedot huomioon ottaen".
8. Overland teki hakemuksen tullin palauttamiseksi tullikoodeksin 236 artiklan mukaisesti. Tämän artiklan mukaan tuontitullit on palautettava "jos todetaan, että niiden määrä niitä maksettaessa ei ole ollut lain mukainen tai että niiden määrä on kirjattu tileihin 220 artiklan 2 kohdan vastaisesti. Tulleja ei voida palauttaa tai peruuttaa, jos muun kuin lain mukaisen tullien määrän maksamiseen tai tileihin kirjaamiseen johtaneet seikat ovat johtaneet asianomaisen tietoisesta menettelystä".

3 — Mahdollisuus oikaista ilmoitusta tavarahan luovutuksen jälkeen otettiin käyttöön tullikoodeksilla. Tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovuttamista koskevien menettelyjen yhdenmukais-tamisesta 24 päivänä heinäkuuta 1979 annettuun neuvoston direktiivin 79/695/ETY (EYVL L 205, s. 19) ei sisälly vastaavaa säännöstä. Näin ollen esimerkiksi Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallustusten mainitsema asiassa C-11/89, Unifert, 6.6.1990 annetulla tuomiolla (Kok. 1990, s. I-2275) ei ole merkitystä nyt esillä olevassa asiassa tullikoodeksin 78 artiklan tulkinnan kannalta, sillä tuomio on annettu ennen tullikoodeksin hyväksymistä.

B *Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset*

9. Kun asian kannalta merkitykselliset tullikoodeksin säännökset on esitetty, on määritettävä tosiseikat, joiden perusteella riita-asia on saatettu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi. Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut Overland-yhtiö, tuo maahan jalkineita Aasiasta käyttäen ostoagentin (Wolverine Far East, jäljempänä Wolverine) palveluja. Agentille maksetaan neljän prosentin ostoprovisio summasta, jonka Overland maksaa jalkineiden valmistajalle.⁴ Overlandin maksamaan summaan sisältyy myyntihinta ja ostoprovisio, sillä valmistaja sitoutui maksamaan Wolverinelle sen ostoprovisioon.

10. Overland ilmoitti ennen 1.1.1998 tull ilmoituksissaan tuontitavaroiden tullausarvoksi valmistajan laskussa esitetyn määrän, joka käsitti myyntihinnan ja Wolverinelle maksetun ostoprovisioon. Kuultuaan tullauskysymyksiin erikoistunutta asiantuntijaa Overland ilmoitti 1.1.1998 alkaen tavaroiden tullausarvoksi ainoastaan tavaroiden myyntihinnan. Kyseisestä päivämäärästä lähtien ja tullikoodeksin 29 ja 3 artiklan mukaisesti Commissioners ei näin ollen perinyt tullia ostoprovisiota vastaavista määristä.

11. Tullikoodeksin 236 artiklan mukaisesti Overland pyysi tulliviranomaisilta niiden tullimaksujen palauttamista, jotka se oli maksanut ennen vuotta 1998 ostoagentilleen maksamistaan ostoprovisioista. Tätä varten Overland teki neljä 13.3., 16.6., 18.6. ja 2.9.1998 päivättyä hakemusta yhteensä 38 085,45 Englannin punnan (GBP) tullin palauttamiseksi.

12. Commissioners hyväksyi ensimmäiset kolme hakemusta 5.5., 1.7. ja 24.7.1998 päivätyillä kirjeillään, mutta hylkäsi neljännen hakemuksen 29.10.1998 päivätyllä kirjeellä.

13. Asiaa tutkittuaan Commissioners perui aiemmat palauttamispäätöksensä. Se vahvisti 30.11. ja 16.12.1998 tekemänsä päätökset 4. ja 5.2.1999 päivätyillä kirjeillään ja esitti vaatimuksensa, jonka mukaan Overlandin oli maksettava takaisin sille palautetut summat, jotka olivat yhteensä 4 384,29 GBP. Lisäksi Commissioners vahvisti myös 5.2.1999 päivätyillä kirjeellä päätöksensä hylätä Overlandin neljäs hakemus 33 701,16 GBP:n palauttamiseksi.

14. Overland nosti kanteen VAT and Duties Tribunalissa yhtäältä 4. ja 5.2.1999 tehdyistä takaisinmaksua koskevista päätöksistä ja toisaalta 5.2.1999 tehdyistä päätöksistä hylätä palauttamishakemus.

4 — Ostoprovisio kasvoi vähitellen 4,76 prosenttiin.

15. VAT and Duties Tribunal esitti yhteisöjen tuomioistuimelle 24.3.2000 päätöksessä ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään edellä esitetyt tosiseikat ja kysyi tässä yhteydessä tullikoodeksin 29, 32, 33, 78 ja 236 artiklan tulkinnasta. Yhteisöjen tuomioistuin antoi ratkaisun edellä mainitussa asiassa Overland Footwear antamassaan tuomiossa.

16. Tuomion jälkeen VAT and Duties Tribunal katsoi tarpeelliseksi esittää uuden ennakkoratkaisupyynnön 29.10.2003. Kävi nimittäin ilmi, että Commissioners oli ilmoittanut kahdella 16. ja 18.6.1999 päivällä kirjeellään Overlandille, että se peruutti 4. ja 5.2.1999 tehdyt päätöksensä vaatia takaisinmaksua sillä seurauksella, että VAT and Duties Tribunalin ratkaistavana oleva riita-asia koski lopulta vain 5.2.1999 tehtyä palauttamista koskevaa hylkäävää päätöstä. Tätä tosiseikkaa ei ollut saatettu yhteisöjen tuomioistuimen tietoon alkuperäisessä ennakkoratkaisupyynnössä. VAT and Duties Tribunalin mukaan tämän seikan tarkasteleminen saattaisi kuitenkin johtaa siihen, että yhteisöjen tuomioistuin tarkistaisi edellä mainitussa asiassa Overland Footwear antamassaan tuomiossa esittämiään vastauksia. Tämän vuoksi VAT and Duties Tribunal päätti esittää uudelleen 29.10.2003 päätöksessä ennakkoratkaisupyynnössä yhteisöjen tuomioistuimelle samat kysymykset kuin 24.3.2000 päätöksessä edellisessä ennakkoratkaisupyynnössä:

asiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta, mutta sen jälkeen, kun tavarat on laskettu vapaaseen liikkeeseen, osoittaa tulliviranomaisten hyväksymällä tavalla, että ilmoitetuista tavaroista maksettu tai maksettava hinta sisälsi vilpittömässä mielessä ilmoitetun ostoprovision, joka olisi lain mukaan voitu vähentää maahantuonnin yhteydessä, ja tekee ostoprovisiosta maksetun tullin palauttamishakemuksen kolmen vuoden kuluessa siitä päivästä, jolloin tullin määrä annettiin tiedoksi, ja kun otetaan huomioon neuvoston asetus N:o 2913/92 (jäljempänä tullikoodeksi) ja erityisesti sen 29, 32 ja 33 artikla sekä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö:

- 1) Voiko vilpittömässä mielessä ilmoitettu ostoprovisio olla tullinalainen tullikoodeksin 29 artiklan mukaisen tavaroista tosiasiallisesti maksetun tai maksettavan hinnan osana?
- 2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä, voiko vilpittömässä mielessä ilmoitettu ostoprovisio tullikoodeksin 32 artiklan 3 kohta ja 33 artikla huomioon ottaen olla vähennettävissä ilmoitetusta kaupp-arvosta?
- 3) Onko tulliviranomaisilla tällaisessa tilanteessa tullikoodeksin ja erityisesti sen 78 artiklan 3 kohdan nojalla velvollisuus hyväksyä maahan tuoduista tava-

"Kun maahantuojat tulliselvityksessä tahattomasti ilmoittaa tavaroista maksettuna tai maksettavana hintana määrän, joka sisältää ostoprovision, ja tahattomasti jättää tullilmoituksessa erottamatta ostoprovision tosi-

roista maksetun tai maksettavan hinnan oikaiseminen ja siten alempi tullausarvo?

- 4) Onko maahantuojalla näin ollen tullikoodeksin ja erityisesti sen 236 artiklan nojalla oikeus ostoprovisiosta maksetun tullin palautukseen?”

C Asiassa Overland Footwear annettuun tuomioon johtanut menettely ja nyt esillä oleva menettely

17. Aluksi on palautettava mieleen edellä mainitussa asiassa Overland Footwear annettun tuomion sisältö, koska yhteisöjen tuomioistuin vastasi siinä täsmälleen samanlaisiin kysymyksiin kuin sille nyt esitetyt.

18. Kahden ensimmäisen kysymyksen osalta kyseisessä asiassa annetun tuomion 17 kohdassa todetaan, että ”tullikoodeksin 29, 32 ja 33 artiklaa voidaan tulkita ainoastaan siten, että ostoprovisiota, joka sisältyy ilmoitettuun tullauservoon ja jota ei tuonti-ilmoituksessa ole erotettu tavaroiden myyntihinnasta, on pidettävä saman koodeksin 29 artiklassa tarkoitettun kauppaa-arvon osana ja näin ollen tullinalaisena”.

19. Yhteisöjen tuomioistuimen kahteen viimeiseen kysymykseen antama vastaus perustui olettamukseen, että Commissioners oli jo tehnyt päätöksen Overlandin hakeman takaisinmaksun suorittamisesta tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin katsoi edellä mainitussa asiassa Overland Footwear antamansa tuomion 24 kohdassa, että ”tilanteessa, jossa tulliviranomaiset ovat suostuneet oikaisemaan tuonti-ilmoitusta ja ovat tehneet tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa tarkoitettun tilanteen korjaamiseksi tarvittavan päätöksen ottaen huomioon sen, että ilmoitukset olivat epätäydellisiä tavaranhaltijan tahattoman virheen takia, näillä viranomaisilla ei ole lupaa perua tätä päätöstä”.

20. Ensimmäisen ennakkoratkaisupyyntöön yhteydessä kirjallisia huomautuksia esittivät Overland, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio. Nyt esillä olevassa asiassa huomautuksia ovat esittäneet Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio. Suullisessa käsittelyssä 14.4.2005 Overland, Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Commissioners esittivät suullisia huomautuksia yhteisen edustajan kautta. Myös komissio esitti huomautuksia.

21. Kuten yhteisöjen tuomioistuinkin teki edellä mainitussa asiassa Overland Footwear, tarkastelen aluksi ennakkoratkaisupyyntöön esittäneen tuomioistuimen kahta ensimmäistä kysymystä.

mäistä kysymystä, jotka koskevat tullikoodeksin 33 artiklan e alakohdan tulkintaa, ja vastaan seuraavaksi kolmanteen kysymykseen, joka koskee tulli-ilmoituksen oikaisemista tavaroiden luovutuksen jälkeen koskevia sääntöjä tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti. Lopuksi tarkastelen viimeistä kysymystä, joka koskee tulli-ilmoituksen oikaisun seurauksia ja tulliin palautusta, johon Commissioners on mahdollisesti velvollinen.

II Tullikoodeksin 33 artiklan e alakohdan tulkinta (kaksi ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä)

22. Jotta ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kahteen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen voidaan vastata, on tulkittava tullikoodeksin 33 artiklaa niin, että tietyt tekijät voidaan jättää tullausarvon ulkopuolelle "jos ne on erotettu tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta". Käytännössä on määritettävä sen seuraukset, että 1.1.1998 asti Overland kirjasi tulli-ilmoitukseensa summan, joka kattoi sekä tavaroiden hinnan että ostoprovision.

23. Kuten yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetuissa huomautuksissa on korostettu,

tosiseikkojen uusi kuvaus, sellaisena kuin se ilmenee 29.10.2003 päivätystä ennakkoratkaisupyynnöstä, ei ole omiaan muuttamaan yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Overland Footwear antamaa tuomiota tämän osalta.

24. Tullikoodeksin 29, 32 ja 33 artiklan järjestelmällisen tulkinnan perusteella yhteisöjen tuomioistuin katsoi antamassaan tuomiossa, että vaatimus, jonka mukaan maksetusta hinnasta tehtävien vähennysten on oltava "erillisiä", on muodollinen vaatimus. Tämän vaatimuksen noudattamatta jättämisestä seuraa, että tullausarvoon sisällytetään ne tekijät, joita ilmoittaja ei ole erotellut. Näin ollen Overlandin ilmoittamaan summaan sisältyy varmastikin ostoprovisio, joka voidaan vähentää tullausarvosta, sekä kauppa-arvo. Koska näitä kahta tekijää ei kuitenkaan ole eroteltu toisistaan, on Overlandin maksettava tulli koko ilmoitetusta summasta.

25. Tällainen tulkinta on välttämätön, koska todistustaakka tullausarvon laskemiseksi on tullikoodeksin 62 artiklan mukaisesti tulli-ilmoituksen tekijällä.⁵ Lisäksi, kuten julkisasiamies Mischo huomauttaa edellä maini-

5 – Tullikoodeksin 62 artiklassa todetaan seuraavaa:

"1. Kirjalliset ilmoitukset on tehtävä tähän tarkoitukseen vahvistetun virallisen mallin mukaisella lomakkeella. Ne on allekirjoitettava ja nussa on annettava kaikki tiedot, jotka tarvitaan tavaroille ilmoitettavaa tullimenettelyä koskevien säännösten soveltamiseksi.

2. Ilmoitukseen on liitettävä kaikki asiakirjat, jotka tarvitaan tavaroille ilmoitettavaa tullimenettelyä koskevien säännösten soveltamiseksi."

tussa asiassa Overland Footwear antamansa ratkaisuehdotuksen 30 kohdassa,⁶ jos ostoprovisiota ei lainkaan mainita tulli-ilmoituksessa tai sen liitteissä, eivät tulliviranomaiset mitenkään voi päätellä sellaisen olemassaoloa.

26. Asiassa Kyocera 20.11.2003 annetussa tuomiossa,⁷ jota komissio ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus lainaavat kirjallisissa huomautuksissaan, vahvistetaan yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Overland Footwear antamassa tuomiossa esittämä tullikoodeksin 33 artiklan tulkinta. Asiassa Kyocera tulli-ilmoituksen tekijä oli tullikoodeksin 33 artiklan mukaisesti vähentänyt tulli-ilmoituksessa ilmoitettua arvosta niiden korkojen määrän, jotka yhtiö oli suorittanut kyseisten tavaroiden oston liittyvän rahoitussopimuksen nojalla. Vaikka tulli-ilmoituksen tekijä ei ollut tarkentanut, millä perusteella se oli vähentänyt kyseiset korot tullausravosta, tulliviranomaisilla oli kuitenkin mahdollisuus tarkastaa niiden olemassaolo pyytämällä ilmoituksen tekijää toimittamaan sen hallussa olevat tositteet. Näin ollen, jotta kyseiset osatekijät voidaan katsoa tullikoodeksin 33 artiklan mukaisesti ”erotetuiksi” maksetusta hinnasta, riittää, että ilmoituksen tekijä on erottanut ne tulli-ilmoituksessa esitetystä arvosta. Tullikoodeksin 33 artiklan muodollinen vaatimus on näin vähennetty minimiin. On

kuitenkin myös totta, että sisällytettäessä ilmoitettuun tullausravoon tekijöitä, jotka mahdollisesti voitaisiin siitä vähentää, kuten nyt esillä olevassa asiassa, ei tullikoodeksin 33 artiklan e alakohdassa esitetyn ”erottamista” koskevan vaatimuksen voida katsoa täyttyneen.

27. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kahteen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen täsmälleen samoin kuin edellä mainitussa asiassa Overland Footwear annetussa tuomiossa: ”asetuksen N:o 2913/92 29, 32 ja 33 artiklaa on tulkittava siten, että ostoprovisiota, joka sisältyy ilmoitettuun tullausravoon ja jota ei tuonti-ilmoituksessa ole erotettu tavaroiden myyntihinnasta, on pidettävä saman asetuksen 29 artiklassa tarkoitettuna kauppavarvon osana ja näin ollen tullinalaisena”.

III Tulli-ilmoituksen oikaisu tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti (kolmas ennakkoratkaisukysymys)

28. VAT and Duties Tribunalin yhteisöjen tuomioistuimelle esittämä kolmas ennakkoratkaisukysymys koskee tullikoodeksin 78 artiklan mahdollista soveltamista, kun maahantuoja tulliselvityksessä tahattomasti ilmoittaa tavaroista maksettuna tai maksettavana hintana määrän, joka sisältää ostoprovisio, mutta sen jälkeen, kun tavarat on

6 — ”Jos se antaa ilmoituksen, jossa, vaikka siinä ilmoitettuun tullausravoon sisältyykin ostoprovisio, ei millään tavoin mainita tällaisen provision olemassaolosta, on vaikea ymmärtää, miten tullausyksiköt voisivat arvata, että se on olemassa, sillä vaikka tullihenkilökunnalta voidaankin perustellusti odottaa tarkkanäköisyyttä, ei kuitenkaan voida vaatia, että se osaisi ennustaa.”

7 — Asia C-152/01, Kyocera Electronics Europe v. Hauptzollamt Krefeld, tuomio 20.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13821).

luovutettu vapaaseen liikkeeseen, tekee ostoprovisiosta maksetun tullin palauttamishakemuksen. On siis määritettävä tulliviranomaisten oikaisuvalvan rajat säilyttämällä samalla tasapaino taloudellisten toimijoiden etujen suojaamisen sekä toisaalta näiden tekemien ilmoitusten valvonnan ja petosten torjunnan välillä.⁸

A Tulliviranomaisten harkintavalta tulli-ilmoituksen oikaisupyynnön yhteydessä

29. Asiassa Overland Footwear esittämissään huomautuksissa Commissioners ja nyt esillä olevassa asiassa esittämissään huomautuksissa Saksan hallitus väittävät, että tullikoodeksin 78 artiklaa ei voida soveltaa, koska Overlandin alkuperäisessä tulli-ilmoituksessa ei ollut "epätarkkoja tai puutteellisia tietoja". Niiden mukaan Overland oli tehnyt valinnan jättää ilmoittamatta maksamansa ostoprovisio. Näin ollen se ei enää voisi palata tähän valintaansa.

30. Tällaista päättelyä ei voida tehdä. Nimitään ensinnäkin, kuten komission huomautuksista aivan oikein käy ilmi, yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Overland Footwear antaman tuomion 23 ja 24 kohdasta sekä tuomiolauselman toisesta kohdasta käy ilmi, että yhteisöjen tuomioistuin on ainakin implisiittisesti katsonut, että Commissioners on ensin suostunut ostoprovisioiden osalta maksettujen tullimaksujen palauttamiseen tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti.⁹ Tuomiossaan yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen katsonut, että kyseistä artiklaa voidaan soveltaa tässä tapauksessa. Lisäksi on totta, että ostoprovisioiden sisällyttäminen tulli-ilmoitukseen oli Overlandin puolelta tahaton virhe eikä valinta.¹⁰

31. On siis määritettävä tulliviranomaisten harkintavalta tullikoodeksin 78 artiklan soveltamisessa. Overland ja komissio esittävät, että tulliviranomaisilla on tässä yhteydessä rajoitettu harkintavalta. Overlandin edellä mainitussa asiassa Overland Footwear esittämissä huomautuksissa todetaan, että kun tulli-ilmoituksen tekijä osoittaa sisällyttäneensä alkuperäiseen ilmoitukseensa epätarkkoja tai puutteellisia tietoja, tulliviranomaisten on oikaistava ilmoitus. Myös

8 – Tullikoodeksin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen mukaan: "sen varmistamiseksi, että saadaan pidetyksi tasapainossa toisaalta tullihallintojen tullilainsäädännön oikeaan soveltamiseen littyvät tarpeet ja toisaalta taloudellisten toimijoiden oikeus tasapuoliseen kohteluun, on erityisesti annettava tullihallinnoille laajat tarkastusmahdollisuudet ja taloudellisille toimijoille muutoksenhakuoikeus".

9 – Kyseisen tuomion 23 kohdan mukaan "on katsottava, että nämä viranomaiset ovat suostuneet ilmoitusten oikaisemiseen ja ovat tämän oikaisemisen jälkeen ja sen tulosten mukaisesti tehneet tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa tarkoitetut tilanteen korjaamiseksi tarvittavat päätökset ja ottaneet huomioon sen, että ilmoitukset olivat epätäydellisiä tavaranhaltijan tahattoman virheen takia".

10 – Ennakkoratkaisupäätöksen 10 kohdassa kansallinen tuomioistuin korostaa, että maahantuoja on "tahattomasti" ilmoittanut summan, johon sisältyi ostoprovisio ja "tahattomasti" jättänyt erottamatta ostoprovisioiden.

komissio katsoo, että tulliviranomaiset ovat velvollisia oikaisemaan ilmoituksen lukuun ottamatta tilannetta, jossa niiden on mahdollon valvoa oikaistua seikkaa.

32. Monet perusteet estävät tukemasta tätä tullikoodeksin 78 artiklan tulkintaa. Ensinnäkin artiklan teksti on ristiriidassa sen päätelmän kanssa, jonka mukaan oikaisuvalta olisi rajoitettu. Kyseisessä artiklassa säädetään ainoastaan, että tulliviranomaiset ”voivat” oikaista tulli-ilmoitusta. Olivatpa hakijan pyyntönsä tueksi esittämät perustelut tai tulliviranomaisten jälkikäteen suorittaman tarkistuksen tulokset mitkä tahansa, viimeksi mainitut toteuttavat oikaisun vain olosuhteiden tapauskohtaisen arvioinnin perusteella, eivät automaattisesti.¹¹

33. Systemaattiselta kannalta on korostettava, että tulli-ilmoituksen oikaisu tavaroiden luovutuksen jälkeen on poikkeus tulli-ilmoitusten peruuttamattomuusperiaatteesta. Tulli-ilmoituksen peruuttamattomuusperiaate on tullioikeuden olennainen periaate,¹² joka seuraa jokaisen ilmoituksen tekijän velvoitteesta laatia vahvistettu ilmoitus tulli-

koodeksin 62 artiklan mukaisesti.¹³ Jos ilmoituksen esittäjällä olisi milloin tahansa mahdollisuus muuttaa ilmoitustaan, eivät tulliviranomaiset voisi luottaa alkuperäisen ilmoituksen tietojen luotettavuuteen. Tullimenettelyjen nopeuden sekä tulliviranomaisten harjoittaman valvonnan tehokkuuden takaamiseksi¹⁴ ja näin ollen yhteisön taloudellisten etujen suojaamiseksi on välttämätöntä, että ilmoitus on peruuttamaton, kun se on kerran toimitettu. Tulli-ilmoitus sitoo siis tekijäänsä.¹⁵

34. Ilmoitusten peruuttamattomuusperiaatteeseen liittyy kuitenkin myös lievennyksiä. Esimerkiksi tullikoodeksin 65 artiklassa säädetään tulli-ilmoituksen oikaisusta ilmoituksen jättäjän pyynnöstä. Petosriskien estämi-

13 — Tulliluokittelun alalla yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut tätä vaatimusta huomattavan tiukasti korostaessaan asiassa C-378/87, Top Hit Holzvertrieb, tuomio 23.5.1989 (Kok. 1989, s. 1359, 26 kohta), että ”kun tavaraa ei voida riittävän tarkasti luokitella sen pelkän kuvauksen tai ulkomuodon perusteella yhteisen tullitariffin alanimikkeeseen, on tulli-ilmoituksen tekijän esitettävä kaikki tarvittavat tiedot, jotka koskevat erityisesti tavarain ominaispiirteitä ja käyttötarkoitusta, sen asianmukaisen luokittelun mahdollistamiseksi”.

14 — Tarkastukset suoritetaan tullikoodeksin 68 artiklan mukaisesti seuraavasti: ”Vastaanottamiensa ilmoitusten tutkimiseksi tulliviranomaiset voivat
a) tarkastaa ilmoitusasiakirjat ja niiden liiteasiakirjat. Tulliviranomaiset voivat vaatia tavaranhaltijaa esittämään muita asiakirjoja ilmoituksessa annettujen tietojen oikeellisuuden tutkimiseksi
b) tarkastaa tavarat sekä ottaa näytteitä niiden analysoimista ja yksityiskohtaista tutkimista varten.”

15 — Yrityskeskittymien valvonnan alalla asianmukaisen ilmoituksen tekeminen valvontaviranomaisille sitoo samalla tavalla ilmoituksen jättäjää, eikä ilmoitusta periaatteessa voida muuttaa jälkikäteen (ks. yrityskeskittymien valvonnasta annettun neuvoston asetuksen (EY) N:o 139/2004 täytäntöönpanosta 7 päivänä huhtikuuta 2004 annettun komission asetuksen (EY) N:o 802/2004 5 artikla (EUVL L 133, s. 1)).

11 — Henke, R., 78 artiklaa koskevat huomautukset 5 luvussa, *Zollkodex*, toim. P. Witte, Beck, München, 2002, s. 749.

12 — Ber, C., ja Trémeau, H., *Le droit douanier communautaire et national*, Economica, Aix-en-Provence, 2004, s. 179.

seksi ilmoituksen jättäjä ei enää voi puuttua asiaan, jos tulliviranomaiset "ovat ilmoittaneet tavaranhaltijalle aikovansa tarkastaa tavarat"¹⁶ tai "todenneet kyseiset tiedot epätarkoiksi".¹⁷ Tavaranhaltijan mahdollisuus pyytää oikaisua päättyy tavaroiden luovutukseen. Tämän vaiheen jälkeen ilmoituksen peruuttamattomuus sitoo jälleen tulliviranomaisten toteuttamien tarkastusten tehokkuuden takaamiseksi.

35. Tämän jälkeen tulli-ilmoitusta voidaan oikaista ainoastaan tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti. Kyseisessä artiklassa, joka koskee ensisijaisesti ilmoitusten oikaisemista jälkikäteen, säädetään ilmoituksen "oikaisemisesta" tavaroiden luovutuksen jälkeen tavaranhaltijan tai tulliviranomaisten aloitteesta. Tulli-ilmoitusten peruuttamattomuusperiaatteen loukkaaminen ja petosriski lisääntyvät, kun ilmoitusta muutetaan tullimenettelyn myöhemmässä vaiheessa. Itse asiassa tavaroiden luovutuksen jälkeen mahdollisuudet valvoa jätettyjen ilmoitusten ja toteutuneen kaupan vastaavuutta vähenevät, sillä tavarat eivät enää ole tulliselvitystoimipaikassa. Tämän vuoksi tulliviranomaisilla on laaja harkintavalta soveltaessaan tullikoodeksin 78 artiklaa, vaikka niiden onkin oikaistava ilmoitukset 65 artiklan mukaisesti.

36. Yhtä lailla perusteettomalta vaikuttaa se, että tämän tullikoodeksin 65 ja 78 artiklan yhteensoveltuvuuden perusteella todetaan, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ehdottaa kirjallisissa huomautuksissaan, että tavanomainen tullikoodeksin 78 artiklan soveltaminen koskee kirjoitusvirheiden korjaamista. Näiden kahden artiklan soveltamisalaa ei voida määrittää korjattavan virheen tyyppin mukaan. Kuten julkisasiamies Mischo selitti edellä mainitussa asiassa *Overland Footwear* antamansa ratkaisuehdotuksen 81–83 kohdassa, tällainen erottelu ei ensinnäkään perustu tullikoodeksiin ja olisi toisaalta vaikea toteuttaa. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi selkeästi mahdollisuuden erotella virheitä niiden luonteen perusteella tullikoodeksin 220 artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisen osalta ja täsmensi, että "virheen ei voida katsoa käsittävän ainoastaan pelkkiä lasku- tai kirjaamisvirheitä vaan siihen sisältyvät kaikentyyppiset virheet, joita on voinut sattua päätöstä tehtäessä, ja erityisesti sellaiset, joissa on ollut kysymys sovellettavien oikeussääntöjen virheellisestä tulkinnasta tai soveltamisesta".¹⁸ Tätä oikeuskäytäntöä voitaneen täysin soveltaa myös tullikoodeksin 78 artiklan soveltamiseen.

37. Lisäksi se, että yhteisöjen tuomioistuin myönsi implisiittisesti edellä mainitussa asiassa *Overland Footwear* antamansa tuomion 23 kohdassa,¹⁹ että kyseisessä tapauksessa oikaisu on mahdollista, puhuu myös Yhdistyneen kuningaskunnan väitettä vastaan.

16 — Tullikoodeksin 65 artiklan toinen alakohta.

17 — Idem.

18 — Asia C. 348/89, *Mecanarte*, tuomio 27.6.1991 (Kok. 1991, s. I-3277, 20 kohta).

19 — Mamitto edellä alavitteessa 9.

38. Näin ollen, olipa tekijä, jonka osalta tull ilmoituksen tekijä hakee oikaisua, mikä tahansa, tulliviranomaisilla on tullikoodeksin 78 artiklan perusteella laaja harkintavalta hyväksyä oikaisu tai hylätä se. Niiden harkintavalta, joka ei siis todellakaan ole rajaton, on säännelty.²⁰

B Tulliviranomaisten harkintavallan rajat

39. Tulliviranomaisten harkinnassa otetaan huomioon mahdollisuus tarkistaa ilmoituksessa esitettyjen selvitysten todenmukaisuus. Jos oikaistava tekijä liittyy maahantuotujen tavaroiden luonteeseen, on tarkastus epäilemättä vaikeampaa tavaroiden luovutuksen jälkeen, sillä tästä hetkestä alkaen tavarat ovat tull ilmoituksen tekijän hallussa.²¹ Jos oikaisua kuitenkin pyydetään esimerkiksi ostoprovision osalta, tulliviranomaiset voivat tarkastaa asian vaatimalla tavaranhaltijan toimittamaan asianmukaiset sopimusasiakir-

jat, kuten Overlandin edustaja totesi suullisessa käsittelyssä. Jos taloudellisen toimijan oikaisuhakemus hylätään, tämän on vastattava siitä seuraavista kuluista osana kaupallista riskiä.²²

40. Taloudellisella toimijalla on kuitenkin oikeus nostaa kanne oikaisua koskevasta kielteisestä päätöksestä. Tämän vuoksi tull ilmoituksensa oikaisua hakevalle taloudelliselle toimijalle annettava kielteinen päätös on perusteltava, jotta tuomioistuin voi valvoa sen pätevyyttä. Tulliviranomaisten oikaisua koskevasta laajasta harkintavallasta seuraa, että tehdessään ratkaisua tulliviranomaisten tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti tekemistä päätöksistä tuomioistuin tarkistaa ainoastaan sen, että sille esitettyyn päätökseen ei liity minkäänlaista ilmeistä arviointivirhettä.²³ Asiaa tutkiessaan tuomioistuimen on todettava yhteys päätöksen perustelujen ja tullivalvonnan sujuvan toiminnan vaatimusten välillä. Tulliviranomaiset voivat erityisesti perustella oikaisua koskevaa hylkäävää päätöstään petosriskillä. Myös muihin perusteisiin, kuten esimerkiksi tavaranhaltijan ammatillisen kokemuksen huomioon

20 — Tältä osin kantani poikkeaa julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotuksessaan edellä mainitussa asiassa Overland Footwear esittämästä, sillä minusta on tarpeen tunnustaa tullihallinnon harkintavalta mahdollisesti hyväksyä oikaisu.

21 — Tähän liittyvillä rahamääräisten korvausten alalla yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa C-334/90, Marichal-Margrève, 16.1.1992 antamassaan tuomiossa (Kok. 1992, s. I-101, 22 kohta), että tuotteen täydellistä koostumusta koskevien tietojen jättämisestä pois ilmoituksesta tull ilmoituksen yhteydessä ei voida jälkikäteen korjata rahamääräisten korvausten saamiseksi, koska ”järjestelmän moitteeton toiminta perustuu passituksen tehokkaaseen valvontaan”. Ks. vastaava perustelu tavaroiden fyysisen tarkastuksen merkityksestä vientitukihakemuksen yhteydessä, asia C-385/03, Käserei Champignon Hofmeister, tuomio 14.4.2005 (Kok. 2005, s. I-2997, 27–29 kohta), joka koskee maataloustuotteisiin sovellettavia vientitukia.

22 — Ks. vastaavasti edellä mainitussa asiassa C-153/94, Mecanarte, annetun tuomion 24 kohta ja asiassa C-204/94, Faroe Seafood ym., 14.5.1996 annettu tuomio (Kok. 1996, s. I-2465, 92 kohta).

23 — Tuomioistuin tarkistaa samalla tavalla tulliviranomaisten tullikoodeksin 239 artiklan (aiemmin tuonti- tai vientitullien palauttamisesta tai peruuttamisesta annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1430/79 (EYVL L 175, s. 1) 13 artikla) mukaisesti tekemät päätökset ilmeisen arviointivirheen osalta. Ks. asia T-42/96, Eyckeler & Malt v. komissio, tuomio 19.2.1998 (Kok. 1998, s. II-401, 191 kohta) ja asia T-50/96, Primex Produkte Import-Export ym. v. komissio, tuomio 17.9.1998 (Kok. 1998, s. II-3773, 165 kohta).

ottaen moitittavaan huolellisuuden puutteeseen on mahdollista vedota.²⁴

IV Tullikoodeksin 236 artiklan mukaisesti maksetun tullin palautus (neljäs ennakkoratkaisukysymys)

41. Nyt tarkasteltavana olevassa asiassa kansallisen tuomioistuimen on tutkittava Commissionersin Overlandille antaman kielteisen päätöksen perustelut. Näin ollen kansallinen tuomioistuin voi itse päätellä, liittyykö kielteiseen päätökseen ilmeinen arviointivirhe. Commissionersin perustelut kielteiselle päätökselle eivät käy ilmi ennakkoratkaisupyynnöstä. Analysoidessaan riidan kohteena olevaa kielteistä päätöstä kansallisen tuomioistuimen on epäilemättä kiinnitettävä erityistä huomiota siihen, että Commissioners on suostunut kolme kertaa Overlandin oikaisupyyntöön ja hylännyt vasta neljännen pyynnön.

42. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kolmanteen kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen, että tulliviranomaisten, joille annetaan tullikoodeksin 78 artiklassa laaja harkintavalta, on perusteltava tull ilmoituksen oikaisupyyntöä koskeva kielteinen tai myönteinen päätöksensä, jotta tuomioistuin voi varmistaa, ettei siihen liity ilmeistä arviointivirhettä.

43. Yhdistyneen kuningaskunnan kansallinen tuomioistuin haluaa tällä kysymyksellä saada selville lähinnä sen, onko siitä, että tull ilmoituksen oikaisuun on ryhdytty tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti, välttämättä seurauksena, että oikaistut tullit on palautettava.

44. Tältä osin on muistettava, että tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa todetaan, että ”jos ilmoituksen tarkastus tai jälkitarkastus osoittaa, että kyseistä tullimenettelyä koskevia säännöksiä on sovellettu virheellisten tai puutteellisten tietojen perusteella, tulliviranomaisten on mahdollisesti annettujen säännösten mukaisesti toteutettava tilanteen korjaamiseksi tarvittavat toimenpiteet käytävissään olevat uudet tiedot huomioon ottaen”.

45. Kansallinen tuomioistuin pyytää näin ollen yhteisöjen tuomioistuinta selittämään, mitä merkitsee tulliviranomaisten velvoite ”korjata tilanne” oikaisun perusteella. On selvää, että toimenpiteitä on toteutettava, ja kysymys liittyy yksinomaan tilanteen korjaamista koskeviin yksityiskohtaisiin sääntöihin. Tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdan sana-

24 – Huolellisuudesta tulhen kantamisen alalla jalkitullauksin tullikoodeksin 220 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-251/00, Ilumitronica, tuomio 14.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10433, 61 kohta), että ”tämä edellytys merkitsee sitä, että tull ilmoituksen tekijän on toimitettava toimivaltaisille tulliviranomaisille kaikki sellaiset yhteisön oikeussäännöissä ja sellaisissa mahdollisissa kansallisissa säännöissä, joilla nuta täydennetään tai pannaan täytäntöön, tarkoitut tiedot, jotka ovat tarpeellisia kyseessä oleville tavaroille haetun tullikohdetun osalta”.

muodon mukainen ja teleologinen tulkinta johtavat molemmat päätelmään, jonka mukaan tulliviranomaisten on palautettava maksetut tullit, jos tullinalainen määrä on oikaistussa ilmoituksessa pienempi kuin alkuperäisessä tulli-ilmoituksessa.

46. Nimittäin kun alkuperäistä tulli-ilmoitusta oikaistaan, on myös lain mukaan kannettavia tulleja tarkistettava.²⁵ Overlandin alkuperäisessä tulli-ilmoituksessa ei eroteltu ostoprovisiota kauppahinnasta, ja Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimen kahteen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annetun vastauksen mukaan Overlandilta lain mukaan kannettavat tullit on laskettava tästä kokonaismäärästä. Jos siis kansallinen tuomioistuin päättää, että Commissionersin oikaisua koskevaan Overlandille kielteiseen päätökseen liittyy ilmeinen arviointivirhe, ja jos tulli-ilmoituksen oikaisuun lopulta suostutaan, on Overlandilta kannettava tulli laskettava oikaistussa ilmoituksessa esitetyn määrän perusteella sen jälkeen, kun maksettu ostoprovisio on vähennetty.²⁶ Tässä tapauksessa tullikoodeksin 78 artiklassa tarkoitettu ”tilanteen korjaaminen” merkitsee, että Commissionersin on palautettava ostoprovisiosta maksettu tulli.

25 — Asia C-54/95, Saksa v. komissio, tuomio 21.1.1999 (Kok. 1999, s. I-35, 73 kohta) ja asia C-446/02, Hauptzollamt Hamburg-Jonas, määräys 30.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5841).

26 — Toisin kuin Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat suullisessa käsittelyssä esittäneet, vastauksessa tähän kysymykseen on järkeä ainoastaan, jos Commissioners on oikaisut ilmoitusta, mistä seuraa muutos ”lain mukaan kannettavassa” tullissa.

47. Oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että Overland on hakenut ostoprovisiosta maksetun tullin palauttamista vain tullikoodeksin 236 artiklan eikä sen 78 artiklan perusteella.

48. Näiden kahden säännöksen yhteensovittuvuudesta ei ole ongelmia. Commissionersin on ”korjattava tilanne” tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti ainoastaan siltä osin kuin koodeksin säännökset sen sallivat. Tullikoodeksin 236 artiklan 2 kohdan mukaisesti tullimaksut on palautettava ainoastaan, jos palauttamista haetaan ”kolmen vuoden kuluessa siitä päivästä, jona nämä tullit on annettu tiedoksi velalliselle”.

49. Lisäksi tullikoodeksin 236 artiklan 1 kohdan mukaan tulleja ei voida palauttaa, ”jos muun kuin lain mukaisen tullien määrän maksamiseen tai tileihin kirjaamiseen johtaneet seikat ovat johtuneet asianomaisen tietoisesta menettelystä”.

50. Edellyttäen, että mainitussa 236 artiklassa säädettyä kolmen vuoden määräaikaakaan on noudatettu, ja koska on osoitettu, että ostoprovisioon sisällyttäminen ilmoitettuun maksettuun hintaan ei ollut Overlandin puolelta tietoista vaan tahaton erehdys, on tullimaksu kyseisen artiklan mukaan palautettava, koska tulli-ilmoitusta on oikaistu tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti.

V Ratkaisuehdotus

51. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 29, 32 ja 33 artiklaa on tulkittava siten, että ostoprovisiota, joka sisältyy ilmoitettuun tullausarvoon ja jota ei tuonti-ilmoituksessa ole erotettu tavaroiden myyntihinnasta, on pidettävä saman asetuksen 29 artiklassa tarkoitetun kauppaa-arvon osana ja näin ollen tullinalaisena.
- 2) Tulliviranomaisten, joille myönnetään asetuksen N:o 2913/92 78 artiklassa laaja harkintavalta, on perusteltava ilmoituksen oikaisemista koskeva kielteinen tai myönteinen päätöksensä, jotta tuomioistuin voi varmistaa, ettei siihen liity ilmeistä arviointivirhettä.
- 3) Kun tulli-ilmoitusta oikaistaan asetuksen N:o 2913/92 78 artiklan mukaisesti, tulliviranomaisten velvollisuuteen korjata tilanne kyseisen artiklan 3 kohdan mukaisesti sisältyy tarvittaessa tullin palauttaminen tullikoodeksin 236 artiklan edellytysten mukaisesti.