



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
5 päivänä joulukuuta 2013¹

Asia C-571/12

**Greencarrier Freight Services Latvia SIA
vastaan
Valsts ieņēmumu dienests**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Augstākās tiesas Senāts (Latvia))

Tulliliitto — Tullikoodeksi — Asetuksen (ETY) N:o 2913/92 70, 78 ja 221 artikla — Tulli-ilmoitusten oikaiseminen — Tavaroiden osittainen tarkastaminen — Tarkastusten tulosten ulottaminen koskemaan muissa ilmoituksissa tarkoitettuja samanlaisia tavaroita — Ulottamisen hyväksyttävyyden — Jälkitarkastus — Lisätarkastuksen pyytämisen mahdottomuus — Vanhentumisaika — Oikeusvarmuus

I Johdanto

1. Augstākās tiesas Senātsin (Latvian ylimmän oikeusasteen tuomioistuin) esittämässä nyt tarkasteltavana olevassa ennakkoratkaisupyyntönsä on asiallisesti kyse siitä, onko tulliviranomaisilla oikeus ulottaa tullilmoituksissa tarkoitettuja tavaroista otettujen näytteiden pohjalta tehtyjen ilmoitusten tarkastusten tulokset aikaisempiin ilmoituksiin, jotka koskivat ilmeisesti samanlaisia tavaroita, joista ei ole otettu ja joista ei enää voida ottaa näytteitä.

2. Kysymys on tullut esiin asiassa, jossa asianosaisina ovat Latvian oikeuden mukaan perustettu rajavastuu-yhtiö Greencarrier Freight Services Latvia SIA (jäljempänä GFSL), joka tuo maahan SIA Hantas -yhtiön lukuun keksejä ja suklaapatukoita Venäjältä luovuttaakseen ne vapaaseen liikkeeseen Euroopan unionissa, ja Latvian verohallinto.

3. Vuoden 2007 huhti- ja toukokuussa verohallinto tarkasti SIA Hantasin 1.5.2004 ja 31.12.2006 välisenä aikana maksamat tullit 35 tullilmoituksen pohjalta, jotka tullivelan syntyessä velallisenä pidettävä GFSL oli tehnyt. Tässä yhteydessä Latvian verohallinto otti näytteitä vuoden 2005 loka- ja marraskuussa tehdyissä kuudessa tullilmoituksessa tarkoitettuja tavaroita ja analysoi näytteet. Tämän tarkastuksen tulosten perusteella verohallinto totesi, että 29 tullilmoituksessa, jotka oli tehty 4.6.2004-29.11.2005 välisenä aikana – kuusi tarkastettua ilmoitusta mukaan lukien – GFSL oli antanut ilmoituksen Euroopan unioniin vapaaseen liikkeeseen luovutettavaksi tuoduista tavaroista niiden luokittelukseksi Euroopan yhteisöjen yhteiseen tullitariffiin (TARIC) väärillä yhdistetyn nimikkeistön koodeilla.

4. Verohallinto ilmoitti 31.5.2007 antamallaan päätöksellä GFSL:lle tullivelan syntymisestä ja vahvisti tuontitullien ja arvonlisäveron määrän viivästyskorkeineen sekä määräsi GFSL:lle seuraamuksen luonteisen maksun yhdistetyn nimikkeistön koodien virheellisestä soveltamisesta.

¹ — Alkuperäinen kieli: ranska.

5. GFSL:n tekemän oikaisuvaatimuksen jälkeen tämä päätös vahvistettiin 14.9.2007 tehdyllä päätöksellä.

6. GFSL:n viimeksi mainitusta päätöksestä nostaman kumoamiskanteen käsitellyt Administrativā apgabaltiesa (alueellinen hallintotuomioistuin) katsoi 8.12.2011 antamassaan tuomiossa, että tuontitullit, arvonlisävero ja seuraamusmaksu oli määrätty kuudessa tarkastetussa tulli-ilmoituksessa tarkoitetuista tavaroista oikein perusteina mutta että 14.9.2007 tehty päätös oli sitä vastoin muilta osin kumottava sen vuoksi, että Latvian verohallinto oli rikkonut asetuksen (ETY) N:o 2913/92² (jäljempänä tullikoodeksi) 70 artiklan 1 kohtaa soveltaessaan virheellisesti kuudessa tulli-ilmoituksessa tarkoitettuihin tavaroihin kohdistuneista tarkastuksista saatuja tuloksia 23 muussa 4.6.2004–6.9.2005 tehdyssä tulli-ilmoituksessa tarkoitettuihin tavaroihin eli tavaroihin, jotka oli maahantuotu yli vuotta tarkastettuja tavaroita aikaisemmin. Koska Latvian verohallinto ei kyennyt osoittamaan, että kyseessä oleviin tavaroihin olisi sovellettu väärää koodeja, GFSL ei ollut velvollinen osoittamaan näiden tavaroiden objektiivisia ominaisuuksia etenkin, koska sillä ei ollut enää mahdollisuutta tarkastuttaa näitä tavaroita.

7. Sekä Latvian verohallinto että GFSL tekivät tästä tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

8. Verohallinto on väittänyt kyseisessä tuomioistuimessa, että 23 muun tulli-ilmoituksen kohteena olleet tavarat olivat samanlaisia kuin ne, joita kuudessa tarkastetussa ilmoituksessa oli tarkoitettu, sillä niillä oli sama koostumus, nimitys, ulkonäkö ja valmistaja, minkä GFSL:n toimittamissa todistuksissa ilmoitetut tiedot vahvistivat. Latvian viranomaisilla oli prosessiekonomian periaatteen mukaisesti siten oikeus jättää loput tavarat tarkistamatta ja soveltaa tunnistamisen tuloksia muihin samanlaisiin tavaroihin, ja GFSL:llä puolestaan oli velvollisuus esittää näyttö tavaroiden välisistä eroista.

9. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että edellä mainittuja tuloksia on sovellettu tavaroihin, joita koskevat tulli-ilmoitukset on annettu yli vuotta ennen niitä ilmoituksia, joiden osalta näytteitä on otettu. Näissä ilmoituksissa tarkoitettujen tavaroiden esittäminen jälkitarkastukseen ei GFSL:n mukaan ole objektiivisesti ottaen mahdollista, eikä oikeutta pyytää lisätarkastusta ole sen mukaan myöskään mahdollista käyttää.

10. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [tullikoodeksin] 70 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkita siten, että ilmoituksessa tarkoitettujen tavaroiden osittaisen tarkastuksen tulokset on mahdollista ulottaa koskemaan aikaisemmissa ilmoituksissa tarkoitettuja tavaroita, joihin osittaiset tarkastukset eivät ole kohdistuneet mutta joista on tehty ilmoitus samalla yhdistetyn nimikkeistön koodilla ja jotka olivat lähtöisin samalta valmistajalta ja kyseisen valmistajan todistuksista ilmenevää nimeä ja koostumusta koskevan tiedon mukaan olivat samanlaisia kuin tavarat, joita ilmoituksessa tarkoitettiin ja joista on otettu näytteitä osittaista tarkastamista varten?

Toisin sanoen:

Sisältyvätkö [tullikoodeksin] 70 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun ilmoituksen käsitteeseen myös sellaiset ilmoitukset[, joissa tarkoitetuista tavaroista] ei ole otettu näytteitä niiden tarkastusta varten mutta joissa on ilmoitettu samanlaisista tavaroista (tavarat on ilmoitettu samalla yhdistetyn nimikkeistön koodilla, ne ovat lähtöisin samalta valmistajalta ja valmistajan todistuksissa esitetään tavaroille sama nimitys ja koostumus)?

2 — Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1). Tämän asetuksen säännöksiä on muutettu useita kertoja, mutta näillä muutoksilla ei ole merkitystä nyt käsiteltävän asian kannalta. On huomattava, että asetus N:o 2913/92 on kumottu ja korvattu yhteisön tullikoodeksista (uudistettu tullikoodeksi) 23.4.2008 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 450/2008 (EUVL L 145, s. 1), jota sovelletaan vasta 24.6.2013 alkaen.

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko hyväksyä, että [tullikoodeksin] 70 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden osittaisen tarkastuksen tulokset ulotetaan koskemaan ilmoituksia, joiden osalta tavaranhaltija ei voi objektiivisten syiden vuoksi pyytää 70 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua lisätarkastusta, koska tavaroiden esittäminen niiden tarkastamiseksi [tullikoodeksin] 78 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla ei ole mahdollista?”

11. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet GFSL, Espanjan, Latvian ja Tšekin tasavallan hallitukset sekä Euroopan komissio. GFSL, Latvian hallitus ja komissio ovat esittäneet huomautuksia 2.10.2013 pidetyssä istunnossa.

II Asian tarkastelu

A Tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohta

12. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kahdessa ennakkoratkaisukysymyksessään tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdan tulkintaa ja viittaa niistä toisessa marginaalisesti tullikoodeksin 78 artiklaan.

13. Vaikka unionin tuomioistuin on tunnustanut toistuvasti kansallisten tuomioistuinten velvollisuuden arvioida ennakkoratkaisupyyntöä esittäessään muun muassa esitettävien kysymysten merkityksellisyyttä, unionin tuomioistuin - kyetäkseen erityisesti antamaan kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen - vaati kuitenkin vähintään selvityksiä niiden unionin oikeuden säännösten valinnan syistä, joiden tulkintaa kansallinen tuomioistuin pyytää, ja siitä yhteydestä, jonka kansallinen tuomioistuin muodostaa näiden säännösten ja pääasiassa sovellettavan kansallisen lainsäädännön välille, sekä oikeusriidan tosiseikoista.³

14. Jäljempänä esitettävien syiden vuoksi en katso, että nyt käsiteltävässä asiassa olisi olemassa vaara siitä, että ennakkoratkaisukysymykset jätettäisiin ottamatta tutkittavaksi.

15. Tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdan tulkintaa koskevan unionin tuomioistuimen vastauksen merkityksellisyyttä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät tosiseikat huomioon ottaen pidettävä kuitenkin kyseenalaisena, kuten Espanjan hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan sitä paitsi huomauttanut.

16. Tässä säännöksessä, joka sisältyy tulliliiton ilmoitusten tarkastamisesta noudatettavaa ”tavanomaista menettelyä” koskevan tullikoodeksin otsikon alle, säädetään seuraavaa: ”Jos tarkastetaan ainoastaan osa [yhdessä ja samassa] ilmoituksessa tarkoitetuista tavaroista, tarkastuksen tulokset koskevat kaikkia [tässä] ilmoituksessa tarkoitettuja tavaroita.”⁴

17. Siten tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdassa on kyse – kuten Espanjan ja Tšekin tasavallan hallitukset ovat kirjallisissa huomautuksissaan perustellusti todenneet - jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten ennen tavaroiden luovuttamista suorittamasta tulliliiton ilmoitusten tarkastamisesta, ja siinä sallitaan osaan ilmoituksessa tarkoitetuista tavaroista kohdistuneen tarkastuksen tulosten ekstrapolointi kaikkiin samassa ilmoituksessa tarkoitettuihin tavaroihin.

3 — Ks. vastaavasti mm. yhdistetyt asiat C-404/08 ja C-409/08, Investitionsbank Sachsen-Anhalt, määräys 17.9.2009 (Kok., s. I-144*, 28–30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

4 — Kursivointi tässä. [Kääntäjän huomautus: Kursivoituja sanoja ei sisälly tullikoodeksin suomenkieliseen toisintoon.]

18. Oikeuskäytännössä on tullikoodeksin 70 artiklaa edeltäneiden unionin oikeuden säännösten, joihin tässä artiklassa on suoraan tukeuduttu, osalta täsmennetty, että talouden toimijan oikeus riitauttaa tulliviranomaisten valitseman näytteen edustavuus ei voi olla rajoittamaton ja että sen on pääsääntöisesti lakattava, kun viranomaiset ovat luovuttaneet asianomaiset tavarat.⁵

19. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä tosiseikoista ilmenee kuitenkin yhtäältä, että Latvian veroviranomaiset ovat kohdistaneet pääasiassa riidan kohteena oleviin tullilmoituksiin jälkitarkastuksia, jotka koskivat kaikki tulliviranomaisten jo aiemmin luovuttamia tavaroita, ja toisaalta, että kyse on ollut kuudessa tullilmoituksessa tarkoitettujen tavaroiden tarkastuksen ekstrapoloinnista 23 aikaisemmassa ilmoituksessa tarkoitettuihin tavaroihin eikä osaan yhdessä ja samassa ilmoituksessa tarkoitetuista tavaroista kohdistuneen tarkastelun ekstrapoloinnista. Tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdassa säädetään kuitenkin vain viimeksi mainitusta tilanteesta.

20. Pääasian tosiseikkojen perustella tämän säännöksen tulkintaa koskeva unionin tuomioistuimen vastaus olisi mielestäni ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kannalta hyödytön ainakin, jos yksinkertaisesti todetaan, että tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdassa ei säädetä tavaroiden jälkitarkastuksesta tavaroiden luovuttamisen jälkeen ja että siinä ei sallita useissa tullilmoituksissa tarkoitettujen tavaroiden tarkastuksen ekstrapolointia aikaisempien tullilmoitusten kohteena olleisiin tavaroihin, vaikka ne olisivat samanlaisia.

21. Tällainen vastaus on tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukainen ja sopusoinnussa myös tullikoodeksin systematiikan kanssa.

22. Tullikoodeksin 70 artikla liittyy näet neljään päävaiheeseen yhdessä ainoassa tullilmoitusta koskevassa yhtenäisessä menettelyssä, joka johtaa päätökseen luovuttaa tavarat asianomaista tullimenettelyä varten tai olla luovuttamatta niitä. Nämä vaiheet ovat a) tullilmoituksen tekeminen (tullikoodeksin 62 artikla), b) tullilmoituksen vastaanottaminen (tullikoodeksin 63 artikla), c) valinnainen tullilmoituksen tarkastaminen mukaan lukien tavaroiden mahdollinen tarkastaminen ja tällaisen tarkastamisen mahdollisten seurausten vahvistaminen (tullikoodeksin 68–72 artikla) ja d) päätös luovuttaa tavarat tai olla luovuttamatta niitä (tullikoodeksin 73–75 artikla). Tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos ilmoitusta ei tarkasteta – mikä tilanne on mitä ilmeisimmin GFSL:n aikaisempien ilmoitusten kohdalla ollut –, tullikoodeksin säännöksiä sovelletaan ilmoituksessa annettujen tietojen perusteella, ja tullikoodeksin 73 artiklassa puolestaan todetaan, että tässä tapauksessa tulliviranomaisten on luovutettava kaikki samassa ilmoituksessa tarkoitettut tavarat samanaikaisesti.

23. Tullikoodeksin systematiikka vahvistaa siis mielestäni sen, että sen 70 artiklan 1 kohdassa säädetyllä tarkastamisella tarkoitetaan vain yhteen ja samaan ilmoitukseen sisältyvien tavaroiden osan tarkastamista ennen tavaroiden luovuttamista; tämä tarkastaminen ei voi siten tapahtua tavaroiden luovuttamisen jälkeen, eikä sen tuloksia voida ekstrapoloida muihin aikaisempiin ilmoituksiin.

24. Tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdassa ei säädetä tavaroiden luovuttamisen jälkeen tehtävästä jälkitarkastuksesta, eikä sen nojalla voida sallia useissa tullilmoituksissa tarkoitettujen tavaroiden tarkastamisen ekstrapolointia samanlaisiin tavaroihin, jotka ovat sisältyneet aikaisempiin tullilmoituksiin. Tästä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toista kysymystä ei ole tarpeen tutkia, sillä se on esitetty vain siltä varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi.

5 — Ks. asia C-290/01, Derudder, tuomio 4.3.2004 (Kok., s. I-2041, 43 kohta).

25. Kun otetaan huomioon tilanne, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tarkastellut, eli GFSL:n tullii-ilmoitusten jälkitarkastus – kuten edellä olen todennut – ja unionin tuomioistuimelle esitetyt tullikoodeksin 78 artiklaa koskevat kirjalliset ja suulliset huomautukset, 78 artikla on se säännös, jota pääasiassa on ilmeisesti sovellettu ja jonka tulkinnasta voisi olla hyötyä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle; kyseisen tuomioistuimen kassaatioituomioistuimena suorittamaa valvontaa rajoittavat kuitenkin arviot ja oikeusperusta, joihin kansallinen tuomioistuin, jonka tuomioon muutosta haetaan, on tukeutunut.

26. Esitän tullikoodeksin 78 artiklasta seuraavat näkökohdat ottaen samalla huomioon tämän prosessuaalisluonteisen varauksen, josta luopuminen on tarvittaessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia, ja pyrkien esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla sille hyödyllisiä, jotta se voi ratkaista sen käsiteltäväksi saatetun oikeudellisen ongelman.⁶

B Tullikoodeksin 78 artikla

27. Tullikoodeksin 78 artikla kuuluu tullikoodeksin otsikon ”C. Ilmoitusten jälkitarkastus” alle, ja sen 1 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Tulliviranomaiset voivat viran puolesta tai tavaranhaltijan pyynnöstä oikaista ilmoitusta tavaroiden luovutuksen jälkeen.”

28. Tämän artiklan 2 kohdassa todetaan tarkemmin seuraavaa: ”Tulliviranomaiset voivat ilmoituksessa annettujen tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi tavaroiden luovutuksen jälkeen tarkastaa kyseisten tavaroiden tuontia tai vientiä taikka näihin tavaroihin myöhemmin kohdistettavia kaupallisia toimia koskevat kaupalliset asiakirjat ja tiedot. Nämä tarkastukset voidaan suorittaa tavaranhaltijan tiloissa, ammattitoiminnan harjoittajana suoraan tai välillisesti mainituissa toimissa osallisena olevan henkilön tiloissa taikka muun mainittuja asiakirjoja ja tietoja ammattitoimintaansa varten hallussaan pitävän henkilön tiloissa. Tulliviranomaiset voivat myös tarkastaa tavarat, jos niiden esittäminen tullille on vielä mahdollista.”

29. Tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa todetaan vielä seuraavaa: ”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 käytettävissään olevat uudet tiedot huomioon ottaen.”

30. On syytä muistaa myös, että tätä artiklaa vastaavaa säännöstä ei sisältynyt tullikoodeksia edeltäneeseen yhteisön lainsäädäntöön; siten voidaan olettaa, että se on otettu käyttöön aiemmassa järjestelmässä todetun aukon vuoksi, eli unionin lainsäätäjä on ottanut huomioon sen, että tullii-ilmoitusten oikaisemisen mahdollisuudesta tavaroiden luovuttamisen jälkeen oli tarpeellista antaa säännöksiä.⁷

31. Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kiistetty, että tulliviranomaisilla on unionin tuomioistuimen toteamalla tavalla laaja harkintavalta suorittaa tällaisia jälkitarkastuksia ja oikaista joko viran puolesta tai tavaranhaltijan pyynnöstä ilmoitus tai ilmoitukset, joihin nämä tarkastukset ovat kohdistuneet, myös silloin, kun kyseessä olevia tavaroita ei ole enää mahdollista tarkastaa fyysisesti.⁸

6 — Ks. vastaavasti mm. asia C-268/11, Gülbahce, tuomio 8.11.2012, 31 ja 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

7 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotus asiassa C-379/00, Overland Footwear, tuomio 5.12.2002 (Kok., s. I-11133, ratkaisuehdotuksen 57 kohta). On huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomioissaan (ks. 22 kohta), ettei sen ollut tarpeen lausua tullikoodeksin 78 artiklan tulkinnasta.

8 — Harkintavallan osalta ks. yhdistetyt asiat C-608/10, C-10/11 ja C-23/11, Südzucker ym., tuomio 12.7.2012, 48 kohta ja oikaisumahdollisuudesta ilman tavaroiden fyysistä tarkastusta em. yhdistetyt asiat Südzucker ym., tuomion 50 kohta ja yhdistetyt asiat C-320/11, C-330/11, C-382/11 ja C-383/11, Digitalnet ym., tuomio 22.11.2012, 66 kohta.

32. Tässä asiassa ei ole kyse myöskään tulkinnasta, joka olisi annettava tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa käytetyille ilmaukselle ”[alkuperäisiin tullilmoituksiin sisältyneet] virheelliset tai puutteelliset tiedot”, jotka tulliviranomaiset ovat kyseisiä ilmoituksia koskeneiden jälkitarkastusten ja oikaisujen yhteydessä todenneet.⁹

33. Sen sijaan asiassa nousee esiin kolme muuta kysymystä, joille yhteistä on se, että ne kaikki liittyvät tullikoodeksin 78 artiklan soveltamisalaan, ja jotka voidaan tiivistää seuraavasti: a) Voidaanko ilmoituksen jälkitarkastus ja oikaisu ulottaa koskemaan muita ilmoituksia? b) Jos näin on, onko tarkastuksen tulosten ekstrapolointi rajoitettava vain samanlaisiin tavarihin? c) Onko tullikoodeksin 78 artiklan soveltaminen siten ajallisesti rajoitettua, että tulliviranomaiset eivät voi oikaista tullilmoituksia ilman ajallista takarajaa?

1. Periaate, joka koskee eräiden tullilmoitusten jälkitarkastusten tulosten ekstrapolointia muihin – myös aikaisempiin – tullilmoituksiin

34. Tullilmoitusten peruuttamattomuutta on suurimmassa osassa unionin jäsenvaltioista pidetty jo kauan loukkaamattomana periaatteena.¹⁰ Vaikka periaatetta sinänsä ei ole kyseenalaistettu, sen ehdottomuutta on silti vähitellen pehmenetty, ja tullikoodeksissa on sallittu se, että ilmoitusta voidaan tavaranhaltijan pyynnöstä ennen tavaroiden luovuttamista oikaista tullikoodeksissa säädettyillä edellytyksillä (ks. tullikoodeksin 65 artikla) ja että ilmoitusta voidaan tavaroiden luovuttamisen jälkeen oikaista tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti.¹¹

35. Tullikoodeksin 78 artiklassa säädetään siten poikkeuksesta tullilmoitusten peruuttamattomuutta koskevaan periaatteeseen,¹² ja sitä on mielestäni tämän vuoksi tulkittava suppeasti.

36. Yksin tullikoodeksin 78 artiklan sanamuodon perusteella on todettava, että artiklassa ei mainita tulliviranomaisten tiettyihin tullilmoituksiin kohdistamien jälkitarkastusten ekstrapoloinnista muihin, erityisesti aikaisemmin tehtyihin tullilmoituksiin.

37. Tullikoodeksin systematiikan ja tavoitteiden perusteella tässä säännöksessä ei näyttäisi kuitenkaan suljettavan pois sitä mahdollisuutta, että tulliviranomaiset toteuttavat tällaisen ekstrapolaation.

38. Koska yhtäältä tulliviranomaiset eivät yleensä suorita a priori tarkastuksia sen vuoksi, että kaupankäynnin nopeuden edistämiseksi ”tullimuodollisuudet ja -tarkastukset olisi poistettava tai niitä olisi ainakin mahdollisimman paljon rajoitettava”,¹³ kun otetaan huomioon, että ulkomaankauppa on unionille ”huomattavan tärkeää”,¹⁴ ja toisaalta näillä viranomaisilla on oltava käytössään laajat tarkastusmahdollisuudet tullilainsäädännön oikean soveltamisen varmistamiseksi,¹⁵ minusta on välttämätöntä, että viranomaiset voivat joko viran puolesta tai tavaranhaltijan pyynnöstä ulottaa yhdessä tullilmoituksessa tarkoitettuihin tavarihin kohdistettujen jälkitarkastusten tulokset muiden tullilmoitusten kohteena olleisiin samanlaisiin tavarihin ja siten tarvittaessa oikaista kaikkia näitä ilmoituksia.

39. Tällaisen toimivallan antamisella tulliviranomaisille varmistetaan oikea tasapaino tullilainsäädännön oikeaa soveltamista koskevien vaatimusten ja tavaranhaltijoiden oikeuksien välillä.

9 — Muistutan, että unionin tuomioistuin on jo todennut tämän ilmaisun sisältävän samanaikaisesti sekä kirjoitus- ja laskuvirheet ja vastaavat tekniset laiminlyönnit että sovellettavan lainsäädännön tulkintavirheet; ks. mm. yhdistetyt asiat C-430/08 ja C-431/08, Terex Equipment ym., tuomio 14.1.2010 (Kok., s. I-321, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 — Ks. vastavasti Berr, C.J. ja Trémeau, H., *Le droit douanier communautaire et national*, 6. painos, Economica, Pariisi, 2004, s. 179.

11 — Ks. vastaavasti asia C-468/03, Overland Footwear, tuomio 20.10.2005 (Kok., s. I-8937, 64 kohta).

12 — Ks. julkisasiamies Poiaras Maduron ratkaisuehdotus em. asiassa Overland Footwear, tuomio 20.10.2005, 33 kohta.

13 — Ks. tullikoodeksin johdanto-osan kuudes perustelukappale.

14 — Ibid.

15 — Ks. tullikoodeksin johdanto-osan viides perustelukappale.

40. Jos ilmoituksen oikaisun yhteydessä ilmenee, että kyseistä tullimenettelyä koskevia säännöksiä on sovellettu virheellisten tai puutteellisten tietojen perusteella, tulliviranomaisten on toteutettava tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdan mukaisesti tilanteen korjaamiseksi tarvittavat toimenpiteet käytettävissään olevat uudet tiedot huomioon ottaen. Oikeuskäytännössä on katsottu erityisesti, että jos tavaranhaltija pyytää oikaisua ja jos oikaisun yhteydessä ilmenee, että tavaranhaltijan alun perin maksamat tuontitullit ylittävät tullit, jotka niiden maksuhetkellä olivat lain mukaiset, tarvittava toimenpide tilanteen korjaamiseksi voi olla ainoastaan liikamäärän palauttaminen tai tullien peruuttaminen.¹⁶ Jos tulliviranomaisia kiellettäisiin tullikoodeksin 78 artiklan soveltamisen yhteydessä ulottamasta tiettyihin ilmoituksiin kohdistamiensa jälkitarkastusten tuloksia koskemaan muita ilmoituksia, tällainen kielto voisi johtaa perusteettomaan etuun näille viranomaisille, jos näistä tuloksista ilmenee viranomaisten perineen tuljeja liikaa. Mielestäni nämä viranomaiset eivät kykenisi tällöin täyttämään kokonaisuudessaan velvollisuuttaan korjata tavaranhaltijan tilanne käytettävissään olevat uudet tiedot huomioon ottaen, ja ne rikkoisivat tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdan säännöksiä.

41. Tällaisten perustelujen on pädeävä myös siinä tapauksessa, että jälkitarkastuksessa päädytään tulli-ilmoitusten oikaisemiseen siten, että sen tuloksena ilmoitetaan uudesta tullivelasta, joka koostuu alun perin maksettujen tullien korotuksista.

42. Päätös suorittaa tällaisia tarkastuksia myös viran puolesta ei välttämättä johda yhden tai useamman tulli-ilmoituksen oikaisemiseen ja a fortiori alun perin maksettujen tullien oikaisemiseen, joten en ymmärrä, miten tulliviranomaiselle voitaisiin antaa ex ante toimivalta suorittaa tarkastuksia ainoastaan, jos niiden tulos on tavaranhaltijan kannalta edullinen.

43. Jos tulliviranomaisten toimivaltuuksia rajoitettaisiin tällä tavalla, olisi syytä pelätä, että viranomaiset joutuisivat lisäämään ja tehostamaan tulli-ilmoitusten a priori tarkastuksia, mikä ei olisi sopusoinnussa tullikoodeksin sen tavoitteen kanssa, että taataan nopeat ja tehokkaat menettelyt unioniin tuotujen tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovuttamisessa.¹⁷

44. Sen salliminen, että tulliviranomaiset suorittavat tavaroista otettujen näytteiden pohjalta jälkitarkastuksia ja ekstrapoloivat näiden tarkastusten tulokset asianmukaisesti, vaikuttaisi tätä taustaa vasten olevan sopusoinnussa sekä näiden viranomaisten käytettävissä olevien voimavarojen rajallisuuden huomioimisen että todennäköisyytlakien ja riskien hallinnan kanssa.¹⁸

45. Tulliviranomaisten toimivalta soveltaa tullikoodeksin 78 artiklaa ei kuitenkaan voi olla vailla mitään rajoituksia.

2. Niiden tavaroiden samanlaisuus, joihin jälkitarkastusten ekstrapolointi liittyy

46. Kuten GFSL ja Espanjan hallitus ovat perustellusti huomauttaneet, jälkitarkastusten tulosten ekstrapolointi on ensinnäkin sallittua vain silloin, jos tavarat, joihin tarkastuksia ei ole kohdistettu, ovat samanlaisia kuin tarkastetut tavarat, eli ne kaikki olisi pitänyt sijoittaa tullinimikkeistön samaan alanimikkeeseen. Tavaroiden välisillä eroilla, joilla ei ole vaikutusta niiden tariffiluokitteluun, ei mielestäni siten pitäisi olla mitään merkitystä.

16 — Ks. vastaavasti em. asia Overland Footwear, tuomio 20.10.2005, 53 kohta ja yhdistetyt asiat Terex Equipment ym., tuomion 63 kohta. Peruuttamisesta säädetään tullikoodeksin 236 artiklassa: ks. em. yhdistetyt asiat Terex Equipment ym., tuomion 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

17 — Ks. vastaavasti em. asia Derudder, tuomion 45 kohta.

18 — Ks. vastaavasti kansallisten viranomaisten suorittamien tavaroiden (naudanlihan) jälkitarkastusten osalta, jotka johtivat taloudelliselle toimijalle myönnetyn vientituen palauttamista koskeviin vaatimuksiin, asia C-436/98, HMIL, tuomio 30.11.2000 (Kok., s. I-10555, 83 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47. Vaikka tavaroiden samanlaisuutta koskeva edellytys ei ole periaatetasolla riidanalainen, GFSL kiistää kuitenkin jyrkästi sen, että tämä edellytys täytyisi pääasiassa. GFSL:n mukaan tulliviranomaiset eivät ole osoittaneet, että tulli-ilmoituksissa tarkoitettut tavarat, joita ei ole jälkitarkastettu, olivat tosiasiaa samanlaisia niissä kuudessa ilmoituksessa tarkoitettujen tavaroiden kanssa, jotka on tarkastettu.

48. Ei ole helppoa päättää, onko tavaroiden samanlaisuutta koskeva kysymys ratkaistu pääasiassa lopullisesti, mutta kyse on kuitenkin tosiseikkoihin liittyvästä kysymyksestä, jota unionin tuomioistuimen ei SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa pidä ratkaista.

49. On kuitenkin niin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin - tuomioistuimena, jonka päätökseen ei saa hakea muutosta - on ennakkoratkaisukysymyksiä muotoillessaan perustanut näkemyksensä nimenomaisesti siihen, että eri tulli-ilmoituksissa tarkoitettujen tavaroiden samanlaisuus on edellytys tullikoodeksin 78 artiklan mukaisesti suoritettavien jälkitarkastusten tulosten ekstrapoloinnille.

50. Lisään, ettei ole epäilystäkään siitä, että kyseisten tavaroiden samanlaisuuden osoittamista koskeva todistustaakka, josta on myös keskusteltu unionin tuomioistuimessa, kuuluu sille asianosaiselle, joka ilmoituksia oikaistakseen haluaa vedota tähän samanlaisuuteen, eli tulliviranomaisille.

51. Näillä viranomaisilla on pääasian kaltaisessa tapauksessa, jossa tavarat eivät voi olla enää fyysisten tarkastusten kohteena, tullikoodeksin 78 artiklan 2 kohdan nojalla oikeus perustaa käsityksensä kaikkiin niihin asiakirjoihin, jotka ne ovat kyenneet hankkimaan käyttöönsä ja jotka tukevat samanlaisuutta.

52. Tavaranhaltijan, joka on eri mieltä näistä asiakirjoista ja joka haluaa riitauttaa tulliviranomaisten vahvistaman tavaroiden samanlaisuuden, on voitava riitauttaa tulliviranomaisten kanta eri todistuskeinoja käyttäen, ja hänellä on oltava käytössään välttämättömät oikeussuojakeinot tämän tekemiseksi.

3. Jälkitarkastusten ajalliset rajoitukset

53. Asianosaisia pyydettiin unionin tuomioistuimen istunnossa lausumaan käsityksensä siitä, onko tulliviranomaisten oikeudelle oikaista tullikoodeksin 78 artiklan nojalla tulli-ilmoituksia jälkikäteen mahdollisesti olemassa ajallisia rajoituksia, kun otetaan erityisesti huomioon, että tässä säännöksessä ei säädetä mahdollisesta vanhentumisajasta.

54. GFSL on väittänyt, että tulliviranomaisten tarkastusten kohteena olleita tulli-ilmoituksia aikaisempien tulli-ilmoitusten oikaiseminen jälkikäteen on ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, kun taas Liettuan hallitus ja komissio ovat esittäneet monitahoisemman kannan.

55. Komission mukaan tulli-ilmoitusta ei voida oikaista enää kolmen vuoden kuluttua siitä ajankohdasta lukien, jona alkuperäinen ilmoitus tehtiin. Tällaisen määräajan vahvistaminen on johdonmukaista tullikoodeksin 16 artiklan säännösten kanssa, joiden mukaan tavaranhaltijoilla on asiallisesti velvollisuus säilyttää merkitykselliset asiakirjat vain kolme vuotta siitä ajankohdasta lukien, jona tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskeva ilmoitus on vastaanotettu, sekä tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdan säännösten kanssa, joiden mukaan tullivelkaa koskevaa tiedoksiantoa ei voida toimittaa enää, kun kolmen vuoden määräaika on kulunut siitä päivästä, jona tullivelka on syntynyt. Tätä määräaikaa on nyt käsiteltävässä asiassa noudatettu, koska uutta tullivelkaa koskeva tiedoksianto oli Latvian viranomaisten suorittamien jälkitarkastusten jälkeen toimitettu 31.5.2007 ja koska kyseessä olevat ensimmäiset alkuperäiset ilmoitukset oli annettu 4.6.2004.

56. Latvian hallitus yhtyy tähän näkemykseen mutta myöntää samalla, että olisi mahdollista puoltaa myös toisenlaisia perusteluja, joiden mukaan jäsenvaltioiden asiana on täyttää aukko, joka aiheutuu siitä, että tullikoodeksin 78 artiklassa ei ole säädetty vanhentumisajasta. Latvian hallituksen asiamies on todennut, että Latvian lainsäädännön mukaan tulli-ilmoituksen oikaisemista, jota seuraa uutta tullivelkaa koskeva tiedoksianto, ei voida enää tehdä, kun kolme vuotta on kulunut alkuperäisen ilmoituksen antamisesta. Tätä määräaikaa pidetään kohtuullisena, ja sen avulla taataan tulliviranomaisten velvoitteiden ja talouden toimijoiden oikeuksien välinen tasapaino.

57. On syytä huomata, että tullikoodeksin 78 artiklassa ei säädetä vanhentumisajasta, jonka päätyttyä tulli-ilmoitusta ei voida enää oikaista jälkikäteen.

58. Vanhentumisajan puuttuminen voi olla ymmärrettävissä sen vuoksi, että jälkikäteen tehtävien oikaisujen seuraukset eivät ole välttämättä kielteisiä tavaranhaltijan kannalta. Kuten olen jo todennut, tavaranhaltija voi pyytää tällaista jälkikäteen tehtävää oikaisua, joka lopulta johtaa alun perin maksettujen tullien alentamiseen.

59. Silloin, kun jälkikäteen tehtävä oikaisu voi johtaa alun perin maksettujen tullien korottamiseen, on sitä vastoin huolehdittava tavaranhaltijoiden oikeusvarmuudesta, koska tämä periaate edellyttää, ettei yksityisten tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa verohallintoon tai tullihallintoon nähden.¹⁹

60. Tämän perusteella voidaan oikeusvarmuuden yleisen periaatteen näkökulmasta todeta, että jälkikäteen tehtäviä oikaisuja koskevalle menettelylle sinällään ei ole tarpeen asettaa vanhentumisaikaa vaan pikemminkin niille toimenpiteille, joita tulliviranomaiset tilanteen korjaamiseksi toteuttavat. Tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa täsmennetään, että tulliviranomaisten on toteutettava tällaisia toimenpiteitä ainoastaan ”mahdollisesti annettujen säännösten mukaisesti”.

61. Kuten niin Latvian hallitus kuin komissiokin ovat asiallisesti todenneet, tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdassa kuitenkin taataan tältä osin, että silloin kun jälkikäteen tehtävä oikaisu voi johtaa uuteen tiedoksiintoon tullivelan syntymisestä, tiedoksiantoa ei voida enää toimittaa, jos alkuperäinen tullivelka on syntynyt yli kolme vuotta ennen sitä ajankohtaa, jona tulliviranomaiset toimittavat tai aikovat toimittaa tavaranhaltijalle uuden tiedoksiannon. Tullikoodeksin 233 artiklan mukaan velka on näet vanhentunut ja siten lakannut kolmen vuoden määräajan päätyttyä.²⁰

62. Sillä, että tulli-ilmoituksen oikaisulle jälkikäteen ei sinällään aseteta vanhentumisaikaa, voitaisiin saavuttaa tiettyjä etuja myös siinä tapauksessa, että tullivelka on lakannut ja uuden tiedoksiannon toimittaminen velalliselle ei ole enää mahdollista. Kuten Latvian hallitus on istunnossa korostanut, sen hyväksymisellä, että tällainen oikaisu voidaan tehdä, on tulevaisuuden kannalta merkitystä, jos oletetaan, että tavaranhaltija on aikeissa tuoda jatkossa unionin alueelle samanlaisia tavaroita.

63. Sillä, että tullikoodeksin 78 artiklassa ei vahvisteta vanhentumisaikaa, jonka päätyttyä tulli-ilmoitusta ei voida enää oikaista jälkikäteen, ei estetä jäsenvaltioita asettamasta tälle menettelylle vanhentumisaikaa. Mielestäni jäsenvaltioiden toimivaltaa täyttää tällainen aukko ei pidä asettaa kyseenalaiseksi, sillä unionin tullilainsäädäntö ei koostu vain tullikoodeksin säännöksistä sekä sen soveltamiseksi unionin tasolla annetuista säännöksistä vaan myös sen soveltamiseksi kansallisella tasolla annetuista säännöksistä, kuten tullikoodeksin 1 artiklassa todetaan.²¹

19 — Ks. vastaavasti asia C-294/11, *Elsacom*, tuomio 21.6.2012, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

20 — Ks. vastaavasti asia C-201/04, *Molenbergnatie*, tuomio 23.2.2006 (Kok., s. I-2049, 40 ja 41 kohta) ja asia C-264/08, *Direct Parcel Distribution Belgium*, tuomio 28.1.2010 (Kok., s. I-731, 43 kohta).

21 — Tullikoodeksin 236 artiklan 2 kohdan, jossa asetetaan kolmen vuoden määräaika niiden tullien palauttamiselle, joiden määrä niitä maksettaessa ei ole ollut lain mukainen, tulkintaa koskeneessa asiassa unionin tuomioistuin on todennut, että kohtuullisella preklusiivisella määräajalla edistetään siitä riippumatta, onko se asetettu kansallisessa oikeudessa vai unionin oikeudessa, sekä asianosaista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta eikä sillä estetä oikeussubjektia käyttämästä unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettuja oikeuksiaan: ks. asia C-533/10, *CIVAD*, tuomio 14.6.2012, 23 kohta.

64. Latvian hallitus on unionin tuomioistuimen istunnossa todennut tältä osin, että Latvian lainsäädännössä on asetettu tulliviranomaisten mahdollisuudelle oikaista tulli-ilmoituksia jälkikäteen kolmen vuoden enimmäismääräaika alkuperäisen tulli-ilmoituksen antamisesta laskien ja että tämä määräaika on analoginen sen määräajan kanssa, jota sovelletaan tullivelkaa koskevaan velalliselle toimitettavaan tiedoksiantoon. Suorittamieni tutkimusten perusteella tilanne on sama myös Italiassa.²²

65. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tarkistaa pääasiassa, asetetaanko Latvian lainsäädännössä oikaisujen suorittamiselle jälkikäteen todella tällainen määräaika, kyseisen tuomioistuimen ja asianosaisten istunnossa antamien tietojen perusteella vaikuttaa siltä, että tämä oikaisu on tehty (ja sitä seurannut tullivelkaa koskeva tiedoksianto toimitettu) tämän määräajan kuluessa (kuten myös tullivelkaa koskeva tiedoksianto tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdan mukaisen kolmen vuoden määräajan kuluessa) kaikkien niiden tulli-ilmoitusten osalta, joita jälkitarkastusten tulokset on ulotettu koskemaan. Asiakirja-aineistoista ilmenee näet, että ensimmäinen näistä ilmoituksista on tehty 4.6.2004 ja että Latvian verohallinnon päätös, jolla tavaranhaltijalle ilmoitettiin kyseisten ilmoitusten oikaisusta ja uudesta tullivelasta, oli toimitettu 31.5.2007.

66. Jäsenvaltion päätös säätää kolmen vuoden määräajasta tulli-ilmoituksen jälkikäteen tehtävälle oikaisulle vaikuttaa kohtuulliselta ja johdonmukaiselta suhteessa vanhentumisaikaan, jota tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdan mukaan sovelletaan tullivelkaa koskevaan tiedoksiantoon.²³ Sillä ei myöskään puututa tulli-ilmoitusten peruuttamattomuutta koskevaan periaatteeseen enemmän kuin on tarpeen.

67. Se, että eri jäsenvaltioissa on vahvistettu erilaisia vanhentumisaikoja tai että joissakin jäsenvaltioissa on vahvistettu vanhentumisaikoja ja toisissa taas ei, saattaa kuitenkin vaikuttaa kielteisesti tullikoodeksin yhdenmukaiseen soveltamiseen unionissa.

68. Näistä eroista aiheutuvia epätoivottavia seurauksia voidaan kuitenkin lieventää siten, että unionin lainsäätäjät toteuttaa unionin tasolla asianmukaisia toimenpiteitä tai että niitä toteutetaan tarvittaessa unionin tasolla tullikoodeksin 247 ja 247 a artiklassa säädetyn menettelyn mukaisesti.²⁴

69. Koska tullikoodeksin 78 artiklassa ei säädetä vanhentumisajasta ja koska toissijainen toimivalta kuuluu jäsenvaltioille, unionin tuomioistuimella ei mielestäni ole oikeutta korvata unionin lainsäätäjää ja määrätä tietystä vanhentumisajasta. Tullilainsäädännön nykyisessä vaiheessa se voisi korkeintaan valvoa jäsenvaltioiden tullikoodeksin 78 artiklan sisältämän aukon täyttämiseksi säätämien vanhentumisaikojen kohtuullisuutta vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen kannalta.

70. Vaikka ei ole varmaa, voiko tällainen oletettu tilanne olla edes mahdollinen, tällaiseen valvontaan voitaisiin kuitenkin ryhtyä sellaisen jäsenvaltion lainsäädännön suhteen, jonka mukaan tulli-ilmoituksen oikaisuun jälkikäteen sovellettaisiin vanhentumisaikaa, joka olisi lyhyempi kuin tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdan mukaan tullivelkaa koskevaan tiedoksiantoon sovellettava kolmen vuoden määräaika.

71. Olisi näet tarkastettava, johtaako kieltä oikaista tulli-ilmoituksia jälkikäteen kolmea vuotta lyhyemmän määräajan päätyttyä tosiasiallisesti siihen, että tulliviranomaiset eivät voi periä kokonaan tai osittain tullivelkaa, joka on syntynyt ennen tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdassa säädetyn kolmen vuoden määräajan päättymistä, minkä seurauksena myös unionin taloudellisille eduille aiheutuisi vahinkoa.

22 — Ks. 8.11.1990 annetun asetuksen N:o 374/90 11 §:n 1 momentti, jossa todetaan, että "(lopulliseksi tulleen ilmoituksen) oikaisu tehdään viran puolesta tai kyseisen toimijan hakemuksesta kolmen vuoden kuluessa lopulliseksi tulemisesta vanhentumisen uhalla". Ks. myös De Cicco, A., *Legislazione e tecnica doganale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003, s. 524.

23 — Sekä suhteessa vanhentumisaikaan, jota tullikoodeksin 236 artiklan 2 kohdan mukaan sovelletaan sellaisten tullien palauttamista koskeviin vaatimuksiin, joiden määrä niitä maksettaessa ei ole ollut lain mukainen.

24 — Kyse on niin sanotusta sääntelymenettelystä, jossa tullikoodeksikomitea avustaa komissiota tullikoodeksin täytäntöön panemiseksi välttämättömien toimenpiteiden toteuttamisessa.

72. Sen, että jäsenvaltio ei ole vahvistanut täsmällistä preklusiivista määräaikaa, jonka kuluttua umpeen tulliviranomaiset eivät voi enää jälkikäteen oikaista tulli-ilmoitusta, ei pitäisi myöskään johtaa tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdassa säädetyn vanhentumisajan noudattamatta jättämiseen. Kuten aiemmin on todettu, tällaisella jälkikäteen tehtävällä oikaisulla saattaa olla vaikutuksia vain tulevaisuuden kannalta, jos oletetaan, että tavaranhaltija on oikeissa tuoda jatkossa unionin alueelle samanlaisia tavaroita.

73. Ehdotan näin ollen, että esittämäni tullikoodeksin 70 artiklan tulkintaa koskevaan vastaukseen lisätään, että tullikoodeksin 78 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että jäsenvaltion tulliviranomaiset ulottavat tulli-ilmoitusten jälkitarkastusten tulokset koskemaan muita aikaisempia tulli-ilmoituksia, sillä edellytyksellä, että kaikissa näissä ilmoituksissa tarkoitetut tavarat ovat samanlaisia ja että näiden ilmoitusten oikaiseminen jälkikäteen ei johda siihen, että tulliviranomaiset voivat olla noudattamatta vanhentumisaikaa, jota tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdan mukaan sovelletaan tullivelkaa koskevan tiedoksiannon toimittamiseen velalliselle, minkä tarkistaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

III Ratkaisuehdotus

74. Edellä esitetyistä syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Augstākās tiesas Senātsin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 70 artiklan 1 kohdassa ei säädetä tavaroiden jälkitarkastuksesta tavaroiden luovuttamisen jälkeen eikä siinä sallita useissa tulli-ilmoituksissa tarkoitettujen tavaroiden tarkastuksen ekstrapolointia aikaisempien tulli-ilmoitusten kohteena olleisiin tavaroihin, vaikka ne olisivat samanlaisia.
- 2) Asetuksen N:o 2931/92 78 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että jäsenvaltion tulliviranomaiset ulottavat tulli-ilmoitusten jälkitarkastusten tulokset koskemaan muita – myös aikaisempia – tulli-ilmoituksia, sillä edellytyksellä, että kaikissa näissä ilmoituksissa tarkoitetut tavarat ovat samanlaisia ja että näiden ilmoitusten oikaiseminen jälkikäteen ei johda siihen, että tulliviranomaiset voivat olla noudattamatta vanhentumisaikaa, jota mainitun asetuksen 221 artiklan 3 kohdan mukaan sovelletaan tullivelkaa koskevan tiedoksiannon toimittamiseen velalliselle, minkä tarkistaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.