



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

10 päivänä joulukuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteisön tullikoodeksi — Tulli-ilmoitusten jälkitarkastus — Luottamuksensuojan periaate — Jälkitarkastuksen tulosten uudelleentutkinnan rajoittaminen kansallisessa oikeudessa — Mahdollisuus — Ensimmäistä jälkitarkastusta koskeva päätös — Virheellisten tai puutteellisten tietojen antaminen, josta ei tiedetty päätöksen tekemisajankohtana

Asiassa C-427/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (ylimmän oikeusasteen tuomioistuimen hallintoasioita käsittelevä osasto, Latvia) on esittänyt 11.9.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.9.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Valsts ieņēmumu dienests

vastaan

”Veloserviss” SIA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: varapresidentti A. Tizzano, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger ja S. Rodin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Latvian hallitus, asiamiehinään I. Kalniņš ja K. Freimanis,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek ja J. Vlácil,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään A. Dimitrakopoulou ja K. Nasopoulou,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään A. Gavela Llopis,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Sauka ja L. Grønfeldt,

* Oikeudenkäyntikieli: latvia.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2000 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 2700/2000 (EYVL L 311, s. 17; jäljempänä tullikoodeksi), 78 artiklan 3 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Valsts ieņēmumu dienests (Latvian verohallinto; jäljempänä verohallinto) ja ”Veloserviss” SIA (jäljempänä Veloserviss) ja joka koskee tulli-ilmoituksen jälkitarkastuksen yhteydessä suoritettavaa tuontitullien ja arvonlisäveron ja niitä koskevien viivästyskorkeiden kantamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Tullikoodeksin 78 artiklassa, jonka otsikko on ”Ilmoitusten jälkitarkastus”, säädetään seuraavaa:
 - ”1. Tulliviranomaiset voivat viran puolesta tai tavaranhaltijan pyynnöstä oikaista ilmoitusta tavaroiden luovutuksen jälkeen.
 2. 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.
 3. 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.”
- 4 Tullikoodeksin 221 artiklan 1, 3 ja 4 kohdassa säädetään seuraavaa:
 - ”1. Tullien määrä on aiheellisella tavalla annettava velalliselle tiedoksi heti, kun se on kirjattu tileihin.
– –
 3. Tiedoksianto ei voida toimittaa velalliselle enää sen jälkeen, kun kolmen vuoden määräaika on kulunut siitä päivästä, jona tullivelka on syntynyt. – –
 4. Jos tullivelka on syntynyt sellaisen teon tuloksena, joka sen suorittamishetkellä olisi voinut johtaa rikosoikeudenkäyntiin, tiedoksianto velalliselle voi tapahtua 3 kohdassa tarkoitettujen kolmen vuoden määräajan päätyttyäkin, jos voimassa olevat säännökset sen sallivat.”

Latvian oikeus

- 5 Veroista ja maksuista annetun Latvian lain (Likuma "Par nodokļiem un nodevām") 23 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Verohallinnon on vahvistettava tai täsmennettävä verotarkastuksen jälkeen tiedoksiantojen ja veroilmoitusten pakollisissa osissa ilmoitettavat rahamäärät, verotettavat tulot (tai tappiot) ja verolainsäädännön perusteella laskettava maksettavaksi tuleva vero ja määrättävä sakko kolmen vuoden kuluessa lainsäädännössä maksun maksamiselle vahvistetun määräajan päättymisestä. Jos vastaavan verovuoden osalta on jo suoritettu verotarkastus jonkin tietyn veron, veroilmoituksen jonkin osan, maksun tai valtion vahvistaman jonkin muun veronkaltaisen maksun osalta, tämän tarkastuksen perusteella tehty päätös on lopullinen ja asia voidaan tutkia uudelleen vain, jos on pantu vireille rikosoikeudenkäynti petoksen, asiakirjojen väärentämisen taikka verojen tai veroihin rinnastettavissa olevien muiden maksujen kiertämisen perusteella taikka muiden sellaisten rikkomusten vuoksi, jotka voisivat vaikuttaa maksettavien verojen ja maksujen määrään."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 6 Veloserviss toi 17.5.2007 Euroopan unioniin Kambodžasta peräisin olevia polkupyöriä niiden vapaaseen liikkeeseen luovuttamista varten. Veloserviss ei maksanut tullimaksuja eikä arvonlisäveroa Kambodžan viranomaisten 16.2.2007 antaman alkuperätodistuksen perusteella.
- 7 Verohallinto suoritti vuonna 2008 ensimmäisen tulleja koskevan jälkitarkastuksen siltä ajanjaksolta, jona riidanalaiset polkupyörät oli tuotu maahan. Jälkitarkastuksessa ei havaittu niiden osalta minkäänlaisia sääntöjenvastaisuuksia, ja Veloserviss noudatti jälkitarkastuksen jälkeen tehtyä päätöstä.
- 8 Verohallinto sai vuoden 2010 kuluessa Euroopan petostentorjuntavirastolta (OLAF) tietoja, joiden mukaan Kambodžan viranomaisten kyseisistä tavaroista antama alkuperätodistus ei ollut unionin oikeuden vaatimusten mukainen.
- 9 Verohallinto suoritti tämän tiedon perusteella toisen jälkitarkastuksen Veloservissin esittämän hallinnollisen yhtenäisasiakirjan osalta ja totesi, että tavaroihin oli sovellettu perusteettomasti tullittomuutta.
- 10 Verohallinto teki tämän seurauksena 23.7.2010 päätöksen, jossa se velvoitti Veloservissin maksamaan tullit ja arvonlisäveron viivästyskorkoineen.
- 11 Veloserviss haki päätökseen muutosta ja vaati päätöksen kumoamista.
- 12 Tutkittuaan asian muutoksenhakuvaiheessa Administratīvā apgabaltiesa (toisen asteen hallintotuomioistuin) vahvisti 27.3.2014 antamassaan tuomiossa 23.7.2010 tehdyn päätöksen kumoamisen toden erityisesti, että veroista ja maksuista annetun Latvian lain 23 §:n 1 momentin nojalla verohallinnolla ei ollut valtuutta suorittaa kyseessä olevan tulliselvitetyt tavarat jälkitarkastusta uudelleen, koska Veloservissille oli syntynyt perusteltu luottamus ensimmäisen tarkastuksen perusteella ja se täytti kaikki muut tulli-ilmoituksen esittämiseksi asetetut edellytykset, koska se ei voinut objektiivisesti tietää, että Kambodžan toimivaltaisen viranomaisen antama todistus oli ollut virheellinen. Veloserviss oli toiminut näin ollen vilpittömässä mielessä.
- 13 Verohallinto teki asiassa kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.
- 14 Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentsin (ylimmän oikeusasteen tuomioistuimen hallintoasioita käsittelevä osasto) mukaan verohallinto korostaa tässä yhteydessä ensinnäkin sitä, että Administratīvā apgabaltiesa (toisen asteen hallintotuomioistuin) ei ole ottanut huomioon sitä, että

verohallinnolla ei ollut Veloservissin tulli-ilmoituksen ensimmäisen tarkastuksen aikana käytettävissään OLAFin kertomusta, joten se ei voinut selvittää sitä seikkaa, että esitetyt alkuperätodistukset olivat väärinä. Mainittu hallintotuomioistuin ei lisäksi ollut ottanut huomioon sitä, että tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohta on erityissäännös veroista ja maksuista annetun Latvian lain 23 §:n 1 momenttiin nähden. Verohallinnon mukaan unionin tuomioistuin on lisäksi todennut tuomion Greencarrier Freight Services Latvia (C-571/12, EU:C:2014:102) 40 kohdassa, että tulliviranomaiset voivat antaa uutta tullivelkaa koskevan tiedonannon tullivelan syntyisestä laskettavassa kolmen vuoden määräajassa, joten verohallinto saattoi näin ollen täydentää ensimmäistä tarkastuspäätöstä.

- 15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että Latvian oikeudessa rajoitetaan mahdollisuutta suorittaa toistuvia verotarkastuksia, kun taas tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa puolestaan säädetään yleisellä tavalla tulliviranomaisten oikeudesta suorittaa jälkitarkastuksia ja estää tullien maksamatta jättäminen ilman, että kyseisessä säännöksessä rajoitettaisiin mahdollisuutta tällaisten tarkastusten toistamiseen. Kyseistä oikeutta on kuitenkin käytettävä hallintomenettelyihin sovellettavien yleisten periaatteiden, kansallisen oikeuden periaatteet ja säännökset mukaan lukien, mukaisesti. Tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdan tulkinnasta on näin ollen epäselvyyksiä ja kyseinen säännös on ratkaiseva käsiteltävän asian ratkaisemisen kannalta.
- 16 Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (ylimmän oikeusasteen tuomioistuimen hallintoasioita käsittelevä osasto) päätti tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että luottamuksensuojan periaate rajoittaa mahdollisuutta toistaa jälkitarkastus ja tutkia uudelleen ensimmäisen jälkitarkastuksen tulokset?
- 2) Voidaanko jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä vahvistaa menettely, jonka mukaisesti tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa säädetyt jälkitarkastukset tehdään, ja säätää rajoituksista, jotka koskevat jälkitarkastusten tulosten uudelleen tutkimista?
- 3) Onko tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että kansalliseen oikeuteen saa sisältyä rajoituksia, jotka koskevat ensimmäisen jälkitarkastuksen tulosten uudelleen tutkimista, jos saadaan tieto, että tullilainsäädäntöä sovellettiin virheellisten ja puutteellisten tietojen perusteella, mitä ei tiedetty ensimmäistä jälkitarkastusta koskevan päätöksen tekemisajankohtana?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy näillä kysymyksillä, joita on tarkasteltava yhdessä, onko tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa rajoitetaan tulliviranomaisten mahdollisuutta toistaa jälkitarkastus ja vahvistaa sen seurauksena uusi tullivelka, kun ensinnäkin toimivaltainen verohallinto saa tietää, että tullilainsäädäntöä on sovellettu virheellisten ja puutteellisten tietojen perusteella, ja toiseksi tämä seikka ei ollut tiedossa ensimmäistä jälkitarkastusta koskevan päätöksen tekemisajankohtana.
- 18 Tähän kysymykseen vastaamista varten on aluksi todettava, että tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa todetaan, että tulliviranomaisten on toteutettava siinä tarkoitettut toimenpiteet ”mahdollisesti annettujen säännösten mukaisesti”.
- 19 Sekä tullikoodeksin 1 artiklasta, jonka mukaan unionin tullilainsäädäntö käsittää myös tullikoodeksin soveltamiseksi kansallisella tasolla annetut säännökset, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että vaikka jäsenvaltioilla säilyy toimivalta antaa menettelysääntöjä tullikoodeksin soveltamisalalla, niiden on varmistettava, että kyseiset säännöt ovat tullikoodeksin mukaisia ja että ne

ovat yleisemmin tarkastellen unionin oikeuden merkityksellisten vaatimusten ja periaatteiden mukaisia (ks. analogisesti mm. tuomio CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, 23 kohta; määräys Saupiquet v. komissio C 37/12 P, EU:C:2013:96, 39 kohta ja tuomio Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 77 kohta).

- 20 Jäsenvaltiot siis säilyttävät – tällä varauksella – periaatteessa toimivallan antaa tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa säädettyjä jälkitarkastuksia koskevat säännöt.
- 21 Sen ratkaisemiksi tarkemmin, voiko jäsenvaltio asettaa rajoituksia tältä osin tai missä määrin se voi tehdä niin, on palautettava ensinnäkin mieleen, että tullikoodeksin 78 artiklassa otetaan käyttöön menettely, joka mahdollistaa, että tulliviranomaiset voivat tarvittaessa viran puolesta oikaista tulli-ilmoituksen jälkikäteen eli tällaisessa ilmoituksessa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksen jälkeen (ks. vastaavasti tuomio Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, 62, 64 ja 66 kohta ja tuomio Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, 28 kohta).
- 22 Edellä mainitut viranomaiset voivat nimittäin tullikoodeksin 78 artiklan 1 kohdan nojalla oikaista tulli-ilmoitusta eli tutkia sen uudelleen (tuomio Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, 45 kohta).
- 23 Tulliviranomaiset voivat toisaalta kyseisen tullikoodeksin 78 artiklan 2 kohdan sanamuodon mukaan tarkastaa ilmoituksessa annettujen tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi merkitykselliset asiakirjat ja tiedot ja – vallitsevien olosuhteiden mukaan – tarkastaa kyseiset tavarat (ks. vastaavasti tuomio Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, 29 kohta).
- 24 Jos tällaisessa uudelleentutkinnassa tai tällaisissa jälkitarkastuksissa ilmenee, että kyseistä tullimenettelyä koskevia säännöksiä on sovellettu virheellisten tai puutteellisten tietojen eli joko sisällöllisten virheiden tai puutteiden tai sovellettavan lainsäädännön tulkintavirheiden perusteella, tulliviranomaisten on tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdan mukaisesti toteutettava tarvittavat toimenpiteet tilanteen korjaamiseksi niiden käytössä olevat uudet tiedot huomioon ottaen (ks. vastaavasti tuomio Terex Equipment ym., C-430/08 ja C-431/08, EU:C:2010:15, 62 kohta).
- 25 Tästä on todettava, että tullikoodeksin 78 artiklan sanamuotoon ei sisälly rajoitusta, joka koskisi tulliviranomaisten mahdollisuutta suorittaa uudelleen kyseisen artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettu uudelleentutkinta tai jälkitarkastus tai sitä, miten nämä viranomaiset toteuttavat kyseessä olevan artiklan 3 kohdassa tarkoitettun tilanteen korjaamiseksi tarvittavat toimenpiteet.
- 26 Nimittäin sekä tullikoodeksin tavoite, siltä osin kuin sillä pyritään erityisesti tullikoodeksin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen mukaan varmistamaan siinä säädettyjen maksujen asianmukainen soveltaminen (ks. vastaavasti tuomio Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, 32 kohta), että tullikoodeksin 78 artiklan erityinen logiikka, jonka mukaan tullioikeudellinen menettely saatetaan vastaamaan todellista tilannetta korjaamalla sisällölliset virheet ja puutteet sekä virheet sovellettavan lainsäädännön tulkinnassa (ks. tuomio Terex Equipment ym., C-430/08 ja C-431/08, EU:C:2010:15, 56 kohta ja tuomio Südzucker ym., C-608/10, C-10/11 ja C-23/11, EU:C:2012:444, 47 kohta), puhuvat tämän artiklan sellaista tulkintaa vastaan, että sen perusteella saataisiin yleisesti sulkea pois se, että tulliviranomaiset toteuttavat tilanteen korjaamiseksi tarvittaessa tulli-ilmoitusten uudelleentutkintoja tai muita jälkitarkastuksia.
- 27 Lisäksi vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että edellä mainituilla viranomaisilla on erityisesti tällaisten tavoitteiden tosiasiallista toteuttamista varten laaja harkintavalta sen osalta, suorittavatko ne kyseisiä uudelleentutkintoja ja jälkitarkastuksia (ks. vastaavasti tuomio Südzucker ym., C-608/10, C-10/11 ja C-23/11, EU:C:2012:444, 48 ja 50 kohta ja tuomio Digitalnet ym., C-320/11, C-330/11, C-382/11 ja C-383/11, EU:C:2012:745, 66 kohta).

- 28 Tästä seuraa, että tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan yleisenä sääntönä, että tulliviranomaiset toistavat siinä niille asetettujen velvollisuuksien yhteydessä tulli-ilmoituksen uudelleentutinnan tai jälkitarkastuksen ja vahvistavat sen seurauksena uuden tullivelan.
- 29 Sen edellytyksenä, että tulliviranomaiset voivat tutkia tulli-ilmoitukset uudelleen ja toteuttaa tilanteen korjaamiseksi tarvittavia toimenpiteitä, on kuitenkin, että asiassa noudatetaan unionin oikeuden yleisistä periaatteista, erityisesti oikeusvarmuuden periaatteesta ja siihen välittömästi liittyvästä luottamuksensuojan periaatteesta, seuraavia merkityksellisiä vaatimuksia.
- 30 Tästä on palautettava aluksi mieleen, että oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet ovat osa unionin oikeusjärjestystä. Tästä syystä unionin toimielinten tulee noudattaa niitä, ja tämä koskee myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät unionin säädöksissä niille annettua toimivaltaa (ks. vastaavasti mm. tuomio Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 18 kohta ja tuomio Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, 43 kohta).
- 31 Ensinnäkin oikeusvarmuuden periaatteesta on todettava, että sen tarkoituksena on unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan taata oikeudellisten tilanteiden ja suhteiden ennakoitavuus ja että kyseinen periaate edellyttää erityisesti, ettei verojen ja tullien maksamisesta vastuussa olevan tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa niiden oikeuksien ja velvollisuuksien osalta, joita tällä on vero- tai tullihallintoa kohtaan (ks. vastaavasti mm. tuomio Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, 16 kohta ja tuomio Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, 29 kohta).
- 32 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy tästä ilmi, että joko kansallisessa oikeudessa tai unionin oikeudessa vahvistetun kohtuullisen vanhentumisajan asettamisen tarkoituksena on palvella sekä asianosaista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta eikä sillä estetä oikeussubjektia käyttämästä unionin oikeusjärjestyksessä sille vahvistettuja oikeuksia (ks. vastaavasti tuomio Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, 28 kohta ja tuomio CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, 23 kohta).
- 33 Koska siis tullikoodeksin 78 artiklassa ei aseteta mitään erityistä vanhentumisaikaa tulli-ilmoitusten jälkitarkastukselle, jäsenvaltioilla on toimivalta yleinen oikeusvarmuuden periaate huomioon ottaen määrätä tämän menettelyn osalta kohtuullisesta vanhentumisajasta.
- 34 Vaikka tässä artiklassa ei säädetä mistään erityisestä määräajasta tämän osalta, on huomattava, että tulliviranomaisilla on tullikoodeksin 221 artiklan 3 kohdan nojalla käytössään tullivelan syntymisestä laskettava kolmen vuoden määräaika uutta tullivelkaa koskevan tiedonannon antamista varten (ks. tuomio Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, 40 kohta).
- 35 Jos tämä määräaika on päättynyt, velka on vanhentunut ja siis lakannut tullikoodeksin 233 artiklassa tarkoitetulla tavalla (ks. tuomio Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, EU:C:2010:43, 43 kohta).
- 36 Siltä osin kuin tullivelan syntymisestä laskettavan kolmen vuoden määräajan päättymisen jälkeen ei ole enää mahdollista antaa uutta tullivelkaa tiedoksi ja päättää siten tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa tarkoitetuista uudelleentutkinnoista tai jälkitarkastuksista johtuvista seurauksista, on todettava, että oikeusvarmuuden periaate ei estä jäsenvaltiota rajoittamasta alkuperäisen tullivelan syntymisestä laskettavan kolmen vuoden määräajan päättymisen jälkeen sovellettavan kyseisessä säännöksessä tarkoitettua uudelleentutkimenetelmän käyttämistä erityisesti siten, että ne määräävät sellaisesta tähän uudelleentutkintaan sovellettavasta vanhentumisajasta (ks. vastaavasti tuomio Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, 40 ja 41 kohta).
- 37 Jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä on sen sijaan sallittava – kuten tämän tuomion 25–28 kohdassa on todettu –, että tulliviranomaiset voivat kyseisen kolmen vuoden ajanjakson aikana suorittaa toimenpiteen uudelleen korjatakseksi tilanteen uudelleentutinnan tai jälkitarkastuksen

seurauksena tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdan mukaisesti erityisesti siten, että ne muuttavat tullivelkaa. Lisäksi tällaisen toimenpiteen toteuttamisen on oltava mahdollista silloinkin, kun edellä mainittu ajanjakso on päättynyt tilanteessa, jossa tullivelka on syntynyt tullikoodeksin 221 artiklan 4 kohdassa tarkoitettulla tavalla sellaisen teon tuloksena, joka sen suorittamishetkellä olisi voinut johtaa rikosoikeudenkäyntiin, minkä varmistaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

- 38 Sitä suuremmalla syyllä – ja muissa kuin viimeksi mainitussa tilanteessa – on katsottava, että oikeusvarmuuden periaatteen kanssa yhteensopivia ovat ainakin sellaiset kyseisen 78 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettavat uudelleentutkinnat ja jälkitarkastukset, jotka suoritetaan toistamiseen tullivelan syntymisestä laskettavan kolmen vuoden ajanjakson kuluessa, koska – kuten komissio on todennut – tällaisella uudelleentutkinnalla tai jälkitarkastuksella ei vaikuteta sellaisenaan välttämättä kyseisen tullivelan maksamisesta vastuussa olevan oikeusasemaan.
- 39 Toiseksi luottamuksensuojan periaatteesta on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jokainen taloudellinen toimija, jolle on kansallisen viranomaisen toiminnan vuoksi syntynyt perusteltuja odotuksia, voi vedota tähän periaatteeseen. Silloin, kun huolellinen ja harkitseva talouden toimija voi ennakoita sellaisen toimenpiteen toteuttamisen, joka voi vaikuttaa sen etuihin, se ei kuitenkaan voi vedota luottamuksensuojan periaatteeseen, kun tällainen toimenpide toteutetaan. Lisäksi talouden toimijat eivät voi perustellusti luottaa sellaisen olemassa olevan tilanteen säilymiseen, jota voidaan muuttaa kansallisten viranomaisten harkintavallan rajoissa (ks. mm. tuomio *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, 53 kohta).
- 40 Tullivelan maksamisesta vastuussa olevan mahdollisuudesta vedota luottamuksensuojan periaatteeseen silloin, kun kyse on uudelleentutkinnasta ja jälkitarkastuksista sekä niihin liittyvästä tullivelan vahvistamisesta, on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että tullivelan maksamisesta vastuussa olevan perusteltu luottamus todistusten pätevyyteen ei voi perustua siihen tosiasiaan, että jäsenvaltion tulliviranomaiset ovat alun perin hyväksyneet nämä todistukset vastaanotetuiksi, kun otetaan huomioon, että näiden viranomaisten toiminta niiden hyväksyessä ensimmäisinä annetut ilmoitukset vastaanotetuksi ei millään tavoin estä jälkitarkastusten toimittamista eikä niitä seurauksia, jotka näistä tarkastuksista voivat johtua (ks. vastaavasti tuomio *Van Gend & Loos* ja *Expeditiebedrijf Bosman v. komissio*, 98/83 ja 230/83, EU:C:1984:342, 20 kohta ja tuomio *Faroe Seafood ym.*, C-153/94 ja C-204/94, EU:C:1996:198, 93 kohta).
- 41 Tämän tuomion 34 kohdassa mainitun alkuperäisen tullivelan syntymisestä laskettavan kolmen vuoden ajanjakson kuluessa tullien maksamisesta vastuussa olevan on nimittäin talouden toimijana hyväksyttävä riskit ja toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta se voi varautua siihen, että tulliviranomaiset palaavat vielä kyseiseen tullivelkaa koskevaan päätökseen ja ottavat huomioon tarkastusten jälkeen mahdollisesti käytettävissään olevat uudet tiedot (ks. vastaavasti tuomio *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, 30 kohta).
- 42 Tästä seuraa, että luottamuksensuojan periaate ei yleensä estä tulliviranomaisia suorittamasta myöhempiä uudelleentutkintoja ja jälkitarkastuksia ja päättämästä tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa tarkoitetuista niistä johtuvista seurauksista.
- 43 Kolmanneksi on kuitenkin huomautettava siitä, että tullien maksamisesta vastuussa oleva voi vastustaa tullien kirjaamista tileihin jälkikäteen tullikoodeksin 220 artiklan 2 kohdan b alakohdassa, jonka tarkoituksena on suojella tullien maksamisesta vastuussa olevan perusteltua luottamusta siihen, että kaikki tullien kantamista tai kantamatta jättämistä koskevaan päätökseen sisältyvät seikat ovat perusteltuja, säädettyjen erityisten ja kumulatiivisten edellytysten mukaisesti (ks. tuomio *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, 30 ja 31 kohta).

- 44 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tullien maksamisesta vastuussa olevan perusteltu luottamus ansaitsee viimeksi mainitun säännöksen mukaista suojaa kuitenkin vain, jos toimivaltaiset viranomaiset ovat "itse" luoneet sen perustan, johon velallisen luottamus pohjautui. Näin ollen ainoastaan sellaiset virheet, jotka johtuvat toimivaltaisten viranomaisten aktiivisesta toiminnasta, oikeuttavat siihen, ettei tulleja kanneta jälkitullauksin (ks. vastaavasti tuomio Mecnarte, C-348/89, EU:C:1991:278, 19 ja 23 kohta ja tuomio Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, 31 kohta).
- 45 Tällainen tilanne ei kuitenkaan näytä olevan kyseessä pääasiassa – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin varmistettava –, koska erityisesti kyseisen tuomioistuimen kuvaamien tosiseikkojen mukaan uudelleentutkimamenettely toistettiin alkuperätodistuksesta saatujen sellaisten tietojen, jotka ilmenivät tässä tapauksessa OLAFin kertomuksesta ja joita tulliviranomaisilla ei ollut ensimmäistä jälkitarkastusta koskevan päätöksen tekemisajankohtana, perusteella.
- 46 Kaikista edellä olevista seikoista seuraa, että esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa rajoitetaan tulliviranomaisten mahdollisuutta toistaa uudelleentutkiminta tai jälkitarkastus ja vahvistaa sen seurauksena uusi tullivelka, sikäli kuin kyseinen rajoitus koskee alkuperäisen tullivelan syntymisestä laskettavaa kolmen vuoden ajanjaksoa, minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

Oikeudenkäyntikulut

- 47 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2000 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 2700/2000, 78 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa rajoitetaan tulliviranomaisten mahdollisuutta toistaa uudelleentutkiminta tai jälkitarkastus ja vahvistaa sen seurauksena uusi tullivelka, sikäli kuin kyseinen rajoitus koskee alkuperäisen tullivelan syntymisestä laskettavaa kolmen vuoden ajanjaksoa, minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

Allekirjoitukset