



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 10 grudnia 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Wspólnotowy kodeks celny — Kontrola zgłoszeń po zwolnieniu towarów — Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań — Ograniczenie w prawie krajowym ponownego zbadania wyników kontroli po zwolnieniu towarów — Możliwość — Decyzja w sprawie pierwszej kontroli po zwolnieniu towarów — Nieprawidłowe i niekompletne dane nieznane w dniu wydania decyzji

W sprawie C-427/14

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (wydział spraw administracyjnych sądu najwyższego, Łotwa) postanowieniem z dnia 11 września 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 września 2014 r., w postępowaniu:

Valsts ieņēmumu dienests

przeciwko

„Veloserviss” SIA,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger i S. Rodin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu łotewskiego przez I. Kalniņa oraz K. Freimanisa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka oraz J. Vlácilu, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez A. Dimitrakopoulou oraz K. Nasopoulou, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez A. Gavelę Llopis, działającą w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: łotewski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Saukę oraz L. Grønfeldt, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wyduje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 78 ust. 3 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 2700/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 listopada 2000 r. (Dz.U. L 311, s. 17) (zwanego dalej „kodeksem celnym”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Valsts ieņēmumu dienests (łotewskim organem podatkowym, zwanym dalej „organem podatkowym”) a spółką „Veloserviss” SIA (zwaną dalej „Veloservisse”) w przedmiocie pobrania należności celnych przywozowych i podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), wraz z odsetkami za zwłokę, podczas kontroli zgłoszenia celnego po zwolnieniu towarów.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 78 kodeksu celnego, zatytułowany „Kontrola zgłoszeń po zwolnieniu towarów”, stanowi:

„1. Po zwolnieniu towarów organy celne mogą z urzędu lub na wniosek zgłaszającego dokonać kontroli [rewizji] zgłoszenia.

2. Po dokonaniu zwolnienia towarów organy celne mogą, w celu upewnienia się o prawidłowości danych zawartych w zgłoszeniu, przystąpić do kontroli dokumentów i danych handlowych dotyczących operacji przywozu lub wywozu towarów objętych zgłoszeniem oraz późniejszych operacji handlowych dotyczących tych samych towarów. Kontrole te mogą być przeprowadzone u zgłaszającego bądź u każdej osoby bezpośrednio lub pośrednio zainteresowanej zawodowo tymi operacjami, jak również u każdej innej osoby posiadającej dla potrzeb zawodowych wymienione dokumenty i dane. Organ te mogą również przeprowadzić rewizję towarów, o ile istnieje jeszcze możliwość ich okazania.

3. Jeżeli z kontroli [rewizji] zgłoszenia lub kontroli po zwolnieniu towarów wynika, że przepisy regulujące właściwą procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawidłowe lub niekompletne dane, organy celne podejmują, zgodnie z wydanymi przepisami, niezbędne działania w celu uregulowania sytuacji, biorąc pod uwagę nowe dane, którymi dysponują”.
- 4 Zgodnie z art. 221 ust. 1, 3 i 4 kodeksu:

„1. Niezwłocznie po dokonaniu zaksięgowania dłużnik zostaje powiadomiony o kwocie należności zgodnie z odpowiednią procedurą.

[...]

3. Powiadomienie dłużnika nie może nastąpić po upływie trzech lat, licząc od dnia powstania długu celnego [...]”.

4. Jeżeli dług celny powstał na skutek czynu podlegającego, w chwili popełnienia, wszczęciu postępowania karnego, dłużnika można powiadomić o kwocie długu celnego na warunkach przewidzianych w obowiązujących przepisach, po upływie terminu trzech lat, określonych w ust. 3”.

Prawo łotewskie

- 5 Artykuł 23 ust. 1 łotewskiej ustawy o podatkach i opłatach stanowi:

„W następstwie kontroli podatkowej organ podatkowy określa lub uściśla kwoty, jakie należy wskazać w rubrykach deklaracji podatkowej oraz oświadczenia informacyjnego, dochody podlegające opodatkowaniu (lub straty) i wysokość zobowiązania podatkowego (opłat) obliczoną zgodnie z przepisami podatkowymi, a także nakłada grzywny w terminie trzech lat po upływie terminu zapłaty ustanowionego przez te przepisy. Jeżeli przeprowadzana kontrola podatkowa dotyczy określonej opłaty, sekcji deklaracji podatkowej, opłaty lub jakiegokolwiek innej płatności przewidzianej przez ustawę za dany rok podatkowy, decyzja z kontroli podatkowej jest ostateczna i może zostać ponownie zbadana tylko w sytuacji, gdy wszczęto postępowanie karne w sprawie o oszustwo, fałszowanie dokumentów, uchylanie się od uiszczenia podatków lub podobnych opłat, czy też w sprawie o popełnienie innych przestępstw mogących mieć wpływ na określenie kwoty podatku”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 6 W dniu 17 maja 2007 r. Veloserviss dokonał, w ramach procedury dopuszczenia do swobodnego obrotu, przywozu do Unii Europejskiej rowerów z Kambodży. Zgodnie ze świadectwem pochodzenia wydanym przez rząd Kambodży w dniu 16 lutego 2007 r. Veloserviss nie uścił żadnych należności celnych ani podatku VAT.
- 7 W 2008 r. organ podatkowy przeprowadził pierwszą kontrolę celną po zwolnieniu towarów za okres, w którym dokonano przywozu spornych rowerów. Ponieważ żadne nieprawidłowości w odniesieniu do tych przywozów nie zostały stwierdzone, Veloserviss zastosował się do decyzji wydanej w wyniku tej kontroli.
- 8 W 2010 r. organ podatkowy otrzymał od Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF-u) informacje, zgodnie z którymi świadectwo pochodzenia wydane przez rząd Kambodży dotyczące danych towarów nie było zgodne z wymogami przewidzianymi w przepisach prawa Unii.
- 9 Na podstawie tych informacji organ podatkowy przeprowadził drugą kontrolę po zwolnieniu towarów, dotyczącą jednolitego dokumentu administracyjnego przedłożonego przez Veloserviss, i uznał, że zwolnienie z cła zostało zastosowane nienależnie w stosunku do tych towarów.
- 10 W konsekwencji decyzją z dnia 23 lipca 2010 r. organ podatkowy nakazał Veloservissowi uiszczenie należności celnych i podatku VAT wraz z odsetkami za zwłokę.
- 11 Następnie Veloserviss odwołał się od tej decyzji i wniósł o jej uchylenie.
- 12 Po zbadaniu sprawy w drugiej instancji Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny) wyrokiem z dnia 27 marca 2014 r. uchylił decyzję z dnia 23 lipca 2010 r., uznając w szczególności, że na mocy art. 23 ust. 1 łotewskiej ustawy o podatkach i opłatach organ podatkowy nie był uprawniony do przeprowadzenia ponownej kontroli po zwolnieniu zadeklarowanych towarów będących przedmiotem sporu, jako że pierwsza kontrola doprowadziła do powstania uzasadnionych oczekiwań u Veloservissu i spółka ta spełniła wszystkie przewidziane wymogi dotyczące składania zgłoszenia celnego, ponieważ obiektywnie nie mogła ona wiedzieć, że właściwe władze Kambodży wydały błędne świadectwo. W konsekwencji Veloserviss działał w dobrej wierze.

- 13 Organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.
- 14 W tym kontekście wskazany organ zauważył, że w pierwszym rzędzie, zdaniem Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (wydziału spraw administracyjnych sądu najwyższego, Łotwa), iż Administratīvā apgabaltiesa nie uwzględnił faktu, że gdy organ ten za pierwszym razem przeprowadzał kontrolę zgłoszenia celnego Veloservissu, nie dysponował on raportem OLAF-u, tak że nie mógł ustalić, że przedłożone świadectwa pochodzenia były nieprawidłowe. Następnie Administratīvā apgabaltiesa nie uwzględnił faktu, iż art. 78 ust. 3 kodeksu cywilnego stanowi normę szczególną w stosunku do art. 23 ust. 1 łotewskiej ustawy o podatkach i opłatach. Wreszcie organ podatkowy twierdzi, iż Trybunał w pkt 40 wyroku *Greencarrier Freight Services Latvia* (C-571/12, EU:C:2014:102) wskazał, że organy celne mogą powiadomić o nowym długu celnym w okresie trzech lat od dnia powstania tego długu i że zatem organ podatkowy mógł uzupełnić pierwotną decyzję z kontroli.
- 15 W tym względzie sąd odsyłający zauważył, że podczas gdy prawo łotewskie ogranicza możliwość przeprowadzenia powtórnego dochodzenia podatkowego, art. 78 ust. 3 kodeksu celnego ustanawia w sposób ogólny prawo organów celnych do przeprowadzenia kontroli po zwolnieniu towarów i do zapobiegania uchybieniom obowiązku zapłaty należności celnych, przy czym przepis ten nie ogranicza możliwości ponownego przeprowadzenia takiej kontroli. Prawo to powinno niemniej być wykonywane w zgodzie z ogólnymi zasadami postępowania administracyjnego, w tym z zasadami i przepisami prawa krajowego. Istnieją w związku z tym wątpliwości co do wykładni art. 78 ust. 3 tego kodeksu, który to przepis ma decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszego sporu.
- 16 W tych okolicznościach Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (wydział spraw administracyjnych sądu najwyższego, Łotwa) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 78 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań ogranicza możliwość przeprowadzenia powtórnie kontroli po zwolnieniu towarów i ponownego zbadania wyników pierwszej kontroli po zwolnieniu towarów?
- 2) Czy prawo krajowe państwa członkowskiego może ustanawiać procedurę w zakresie dokonywania kontroli po zwolnieniu towarów przewidzianej w art. 78 ust. 3 kodeksu celnego i granice przeglądu wyników kontroli?
- 3) Czy art. 78 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że jest dopuszczalne, by prawo krajowe wprowadzało ograniczenia w przeglądzie wyników pierwszej kontroli po zwolnieniu towarów, jeżeli otrzymano informację, w myśl której przepisy celne zastosowano na podstawie danych nieprawidłowych i niekompletnych, która to okoliczność nie była znana w momencie wydania decyzji w przedmiocie pierwszej kontroli po zwolnieniu towarów?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 17 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy i w jakim zakresie art. 78 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu takiemu jak to w postępowaniu głównym, które ogranicza możliwość powtórnego przeprowadzenia przez organy celne kontroli po zwolnieniu towarów i wyciągnięcia z niej konsekwencji w postaci ustalenia nowego długu celnego, gdy po pierwsze, właściwy organ podatkowy otrzyma informację ujawniającą, że przepisy prawa celnego zostały zastosowane na podstawie danych nieprawidłowych lub niekompletnych, oraz po drugie, informacja ta nie była znana w dniu podjęcia decyzji w sprawie pierwszej kontroli po zwolnieniu towarów.

- 18 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy w pierwszym rzędzie zauważyć, że art. 78 ust. 3 kodeksu celnego stanowi, iż organy celne podejmują działania, o których tam mowa, „zgodnie z wydanymi przepisami”.
- 19 Ponadto zarówno z art. 1 wspomnianego kodeksu, zgodnie z którym przepisy prawa celnego Unii składają się także z przepisów wydanych w celu jego stosowania na szczeblu krajowym, jak i z orzecznictwa Trybunału wynika, iż nawet jeśli państwa członkowskie pozostają uprawnione do stanowienia przepisów proceduralnych w zakresie stosowania kodeksu celnego, muszą one jednak upewnić się, że przepisy te są zgodne z tym kodeksem, a także, w sposób bardziej ogólny, z wymogami i istotnymi zasadami prawa Unii (zob. analogicznie w szczególności wyrok CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, pkt 23; postanowienie Saupiquet/Komisja, C-37/12 P, EU:C:2013:96, pkt 39; a także wyrok Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 77).
- 20 Z tym zastrzeżeniem państwa członkowskie zachowują więc co do zasady kompetencje do wydawania przepisów regulujących kontrole po zwolnieniu towarów przewidziane w art. 78 ust. 3 kodeksu celnego.
- 21 W celu określenia w szczególności, czy lub w jakim zakresie państwo członkowskie może wprowadzić ograniczenia w tym względzie, należy najpierw przypomnieć, że art. 78 kodeksu celnego ustanawia procedurę upoważniającą organy celne do dokonywania, w razie potrzeby, z urzędu kontroli zgłoszenia celnego po zwolnieniu towarów, to znaczy po zwolnieniu towarów objętych takim zgłoszeniem (zob. podobnie wyroki: Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, pkt 62, 64, 66; a także Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, pkt 28).
- 22 W tym względzie wspomniane organy mogą, po pierwsze, na mocy art. 78 ust. 1 kodeksu celnego przeprowadzać rewizję zgłoszenia celnego, to jest ponownie je zbadać (wyrok Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, pkt 45).
- 23 Po drugie, zgodnie z art. 78 ust. 2 wspomnianego kodeksu organy celne w celu upewnienia się co do prawidłowości danych zawartych w zgłoszeniu mogą przystąpić do kontroli dokumentów i istotnych danych, a także, w zależności od okoliczności, przeprowadzić rewizję danych towarów (zob. podobnie wyrok Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, pkt 29).
- 24 Jeżeli z rewizji tej lub z tych kontroli wynika, że przepisy regulujące właściwą procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawidłowe lub niekompletne dane, a mianowicie że popełniono bądź pomyłki lub wystąpiły braki rzeczowe, bądź też popełniono błędy w interpretacji stosownych przepisów, organy celne podejmują, zgodnie z art. 78 ust. 3 kodeksu celnego, niezbędne działania w celu uregulowania sytuacji, biorąc pod uwagę nowe dane, którymi dysponują (zob. podobnie wyrok Terex Equipment i in., C-430/08 i C-431/08, EU:C:2010:15, pkt 62).
- 25 W tym względzie należy stwierdzić, że brzmienie art. 78 wspomnianego kodeksu nie zawiera ograniczenia ani w odniesieniu do możliwości ponownego przeprowadzenia przez organy celne rewizji lub kontroli po zwolnieniu towarów w rozumieniu art. 78 ust. 1 i 2 kodeksu celnego, ani w stosunku do podejmowania przez te organy działań koniecznych do uregulowania sytuacji przewidzianej w ust. 3 omawianego artykułu.
- 26 Zarówno bowiem cel tego kodeksu celnego, który w szczególności zgodnie z jego motywem piątym polega na zapewnieniu właściwego zastosowania przewidzianych przez niego opłat (zob. podobnie wyrok Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, pkt 32), jak i specyficzna logika art. 78 kodeksu celnego, która opiera się na dostosowaniu procedury celnej do rzeczywistej sytuacji poprzez skorygowanie pomyłek lub braków rzeczowych, jak i błędów w interpretacji stosownych przepisów (zob. wyroki: Terex Equipment i in., C-430/08 i C-431/08, EU:C:2010:15, pkt 56; a także Südzucker i in., C-608/10, C-10/11 i C-23/11, EU:C:2012:444, pkt 47), przemawiają przeciwko

wykładni tego przepisu, która sprzeciwiałaby się zasadniczo temu, aby organy celne przeprowadzały rewizje lub inne kontrole zgłoszeń celnych po zwolnieniu towarów w celu, w razie potrzeby, uregulowania sytuacji.

- 27 Dodatkowo z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wskazane organy posiadają, zwłaszcza w celu skutecznej realizacji takich celów, szeroki zakres uprawnień dyskrejonalnych w zakresie przeprowadzania rewizji i kontroli po zwolnieniu towarów (zob. podobnie wyroki: *Südzucker i in.*, C-608/10, C-10/11 i C-23/11, EU:C:2012:444, pkt 48, 50; a także *Didžiūnaitis i in.*, C-320/11, C-330/11, C-382/11 i C-383/11, EU:C:2012:745, pkt 66).
- 28 Z powyższego wynika, że art. 78 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, iż w ramach obowiązków nałożonych przez niego na organy celne pozwala on co do zasady tym organom na powtórne przeprowadzenie rewizji zgłoszenia celnego lub jego kontroli po zwolnieniu towarów i na wyciągnięcie z tego konsekwencji w postaci ustalenia nowego długu celnego.
- 29 Niemniej możliwość przeprowadzenia przez organy celne rewizji zgłoszeń celnych i podjęcia niezbędnych działań w celu uregulowania sytuacji podlega istotnym wymogom ogólnych zasad prawa Unii, w szczególności tym wynikającym z zasady pewności prawa oraz związanej z nią zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.
- 30 W tym względzie na wstępie należy przypomnieć, że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań stanowią część porządku prawnego Unii. Z tego względu muszą być przestrzegane nie tylko przez instytucje Unii, lecz również przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im przez uregulowania Unii uprawnień (zob. podobnie w szczególności wyroki: *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 18; *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, pkt 43).
- 31 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do zasady pewności prawa, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada ta zmierza do zagwarantowania przewidywalności sytuacji i stosunków prawnych oraz wymaga w szczególności tego, aby możliwość zakwestionowania sytuacji osoby odpowiedzialnej za uiszczenie należności celnych dotyczącej jej praw i obowiązków względem organu podatkowego lub celnego nie istniała w nieskończoność (zob. podobnie w szczególności wyroki: *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 16; *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, pkt 29).
- 32 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że ustanowienie rozsądnego terminu przedawnienia, niezależnie czy w prawie krajowym, czy w prawie Unii, służy interesowi pewności prawa, która to pewność chroni zarówno podmiot prywatny, jak i zainteresowany organ administracji publicznej, i nie wyklucza, by podmiot prywatny wykonywał swe prawa przyznane mu przez prawo Unii (zob. podobnie wyroki: *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, pkt 28; *CIVAD*, C-533/10, EU:C:2012:347, pkt 23).
- 33 W związku z tym, ponieważ art. 78 kodeksu celnego nie ustanawia żadnego terminu przedawnienia dla kontroli zgłoszeń celnych po zwolnieniu towarów, państwa członkowskie są w świetle ogólnej zasady pewności prawa uprawnione do określenia w odniesieniu do tej procedury rozsądnego terminu przedawnienia.
- 34 Niemniej nawet jeśli przepis ten nie przewiduje szczególnego terminu w tym względzie, należy zauważyć, że zgodnie z art. 221 ust. 3 kodeksu celnego organy celne mają trzy lata, aby powiadomić o nowym długu celnym, licząc od dnia powstania tego długu (zob. wyrok *Greencarrier Freight Services Latvia*, C-571/12, EU:C:2014:102, pkt 40).
- 35 Po upływie tego terminu dług ulega bowiem przedawnieniu i w konsekwencji wygasa w rozumieniu art. 233 wspomnianego kodeksu (zob. wyrok *Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08, EU:C:2010:43, pkt 43).

- 36 O ile po upływie okres trzech lat od dnia powstania długu celnego nie można już zgłaszać nowego długu celnego i wyciągać w ten sposób konsekwencji z rewizji czy kontroli po zwolnieniu towarów w rozumieniu art. 78 ust. 3 kodeksu celnego, o tyle w świetle zasady pewności prawa państwa członkowskie powinny mieć możliwość ograniczania stosowania procedury rewizji, którą przepis ten przewiduje po upływie trzech lat od dnia powstania pierwotnego długu celnego, w szczególności poprzez ustanowienie dla tej rewizji takiego terminu przedawnienia (zob. podobnie wyrok *Greencarrier Freight Services Latvia*, C-571/12, EU:C:2014:102, pkt 40, 41).
- 37 Natomiast podczas tych trzech lat krajowe uregulowanie państwa członkowskiego musi, jak zostało to wskazane w pkt 25–28 niniejszego wyroku, pozwolić organom celnym na ponowne podjęcie działań w celu uregulowania sytuacji w następstwie rewizji lub kontroli po zwolnieniu towarów zgodnie z art. 78 ust. 3 kodeksu celnego, w szczególności poprzez zmianę długu celnego. Ponadto podjęcie takich działań powinno być możliwe nawet po upływie omawianego terminu w sytuacji, w której dług celny powstaje w rozumieniu art. 221 ust. 4 tego kodeksu na skutek czynu podlegającego, w chwili popełnienia, wszczęciu postępowania karnego, co musi zbadać sąd odsyłający.
- 38 Tym bardziej – i w sytuacji innej niż ta wskazana powyżej – należy uznać za zgodne z zasadą pewności prawa, przynajmniej w okresie trzech lat od dnia powstania długu celnego, ponownie przeprowadzone rewizje i kontrole po zwolnieniu towarów w rozumieniu art. 78 ust. 1 i 2 kodeksu celnego, jako że taka rewizja lub kontrola po zwolnieniu towarów, jak zauważyła Komisja, nie musi wpływać sama w sobie na sytuację prawną danej osoby zobowiązanej do uiszczenia należności.
- 39 W drugiej kolejności, w odniesieniu do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, należy zauważyć, iż z utrwalonego orzecznictwa wynika, że możliwość powołania się na tę zasadę ma każdy podmiot gospodarczy, w którym władze krajowe wzbudziły uzasadnione nadzieje. Niemniej jednak, jeśli rozsądny i przezorny podmiot gospodarczy jest w stanie przewidzieć wydanie przepisów mogących wpłynąć na jego interesy, nie może on powoływać się na tę zasadę w razie wydania takich przepisów. Co więcej, podmioty gospodarcze nie mogą w sposób uzasadniony oczekiwać, że utrzymana zostanie istniejąca sytuacja, która może zostać zmieniona w ramach uprawnień dyskrecyjnych władz krajowych (zob. w szczególności wyrok *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, pkt 53).
- 40 W tym względzie, w odniesieniu do możliwości powołania się przez osobę zobowiązaną do uiszczenia należności na zasadę uzasadnionych oczekiwań w przypadku rewizji lub kontroli i ustalenia odnośnego długu celnego, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że ta osoba zobowiązana do uiszczenia należności nie może opierać swoich uzasadnionych oczekiwań na ważności świadectw początkowo zaakceptowanych przez organy celne państwa członkowskiego, ponieważ rola organów celnych w ramach początkowej akceptacji zgłoszeń nie wyklucza przeprowadzenia późniejszych kontroli ani wyciągnięcia ewentualnych konsekwencji z tych kontroli (zob. podobnie wyroki: *Van Gend & Loos* i *Expeditiebedrijf Bosman/Komisja*, 98/83 i 230/83, EU:C:1984:342, pkt 20; a także *Faroe Seafood i in.*, C-153/94 i C-204/94, EU:C:1996:198, pkt 93).
- 41 W okresie trzech lat od dnia powstania pierwotnego długu celnego, o którym mowa w pkt 34 niniejszego wyroku, osoba zobowiązana do uiszczenia należności celnych musi jako podmiot gospodarczy zaakceptować ryzyko i podjąć niezbędne działania w celu zabezpieczenia się przed sytuacją, w której organy celne zmieniają decyzję dotyczącą długu celnego, uwzględniając nowe informacje, które mogły one uzyskać wskutek przeprowadzenia kontroli (zob. podobnie wyrok *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, pkt 30).
- 42 Z powyższego wynika, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie stoi na przeszkodzie co do zasady temu, aby organy celne dokonały dalszych rewizji lub kontroli po zwolnieniu towarów i wyciągały konsekwencje w rozumieniu art. 78 ust. 3 kodeksu celnego.

- 43 W trzeciej kolejności należy jednak zauważyć, że osobie zobowiązanej do uiszczenia należności zawsze pozostaje możliwość sprzeciwienia się retrospektywnemu zaksięgowaniu należności celnych, jeżeli spełnione zostały szczególne i kumulatywne przesłanki określone w art. 220 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego, którego celem jest ochrona uzasadnionych oczekiwań osoby zobowiązanej do uiszczenia należności co do prawidłowości wszystkich przesłanek mających wpływ na decyzję o dokonaniu bądź niedokonaniu retrospektywnego pokrycia należności celnych (zob. wyrok *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, pkt 30, 31).
- 44 Otóż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uzasadnione oczekiwania osoby zobowiązanej do uiszczenia należności zasługują na ochronę przewidzianą w omawianym przepisie, wyłącznie gdy to „same” właściwe organy stworzyły podstawy oczekiwań osoby zobowiązanej do uiszczenia należności. Zatem jedynie błędy wynikające z działania właściwych organów powodują powstanie uprawnienia do odstąpienia od retrospektywnego pokrycia należności celnych (zob. podobnie wyroki: *Mecanarte*, C-348/89, EU:C:1991:278, pkt 19, 23; a także *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, pkt 31).
- 45 Sytuacja taka nie wydaje się jednak, z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd odsyłający, przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym, zważywszy w szczególności, że zgodnie z okolicznościami faktycznymi przedstawionymi przez ten sąd kontrola została powtórzona wskutek uzyskania informacji dotyczącej świadectwa pochodzenia, w niniejszym przypadku wynikającej z raportu OLAF-u, która to informacja nie była znana organom celnym w momencie podejmowania decyzji w sprawie pierwszej kontroli po zwolnieniu towarów.
- 46 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 78 ust. 3 kodeksu celnego sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu takiemu jak to w postępowaniu głównym, które ogranicza możliwość powtórnego przeprowadzenia przez organy celne rewizji lub kontroli po zwolnieniu towarów i wyciągnięcia z nich konsekwencji w postaci ustalenia nowego długu celnego, o ile ograniczenie to odnosi się do okresu trzech lat od dnia powstania pierwotnego długu celnego, czego ustalenie należy do sądu krajowego.

W przedmiocie kosztów

- 47 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 78 ust. 3 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 2700/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 listopada 2000 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu takiemu jak to w postępowaniu głównym, które ogranicza możliwość powtórnego przeprowadzenia przez organy celne rewizji lub kontroli po zwolnieniu towarów i wyciągnięcia z nich konsekwencji w postaci ustalenia nowego długu celnego, o ile ograniczenie to odnosi się do okresu trzech lat od dnia powstania pierwotnego długu celnego, czego ustalenie należy do sądu krajowego.

Podpisy