Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

16 päivänä tammikuuta 2025 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Asetus (EU) N:o 952/2013 – Unionin tullikoodeksi – Delegoitu asetus (EU) 2015/2446 – Täytäntöönpanoasetus (EU) 2015/2447 – Vapaa-alueet – Muiden kuin unionitavaroiden tullioikeudellisen aseman muuttuminen unionitavaroiksi – Vapaa-alueella harjoitettavaa toimintaa koskevan luvan haltijan kirjanpito – Luottamuksensuoja – Oikeusvoima

Asiassa C-376/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Augstākā tiesa (Senāts) (ylin tuomioistuin, Latvia) on esittänyt 14.6.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.6.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”BALTIC CONTAINER TERMINAL” SIA

vastaan

Valsts ieņēmumu dienests,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: neljännen jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit D. Gratsias (esittelevä tuomari) ja E. Regan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– ”BALTIC CONTAINER TERMINAL” SIA, edustajinaan D. Kiseļevs ja A. Zieds, valdes locekļi,

– Latvian hallitus, asiamiehinään E. Bārdiņš, J. Davidoviča ja K. Pommere,

– Euroopan komissio, asiamiehinään E. Kalniņš ja F. Moro,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.7.2024 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: latvia.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee seuraavien säännösten tulkintaa:

– unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 (EUVL 2013, L 269, s. 1; jäljempänä unionin tullikoodeksi) 79 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 3 kohdan a alakohta, 214 artiklan 1 kohta ja 215 artiklan 1 kohta,

– Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta 28.7.2015 annetun komission delegoidun asetuksen (EU) 2015/2446 (EUVL 2015, L 343, s. 1) 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohta sekä

– luottamuksensuojan ja oikeusvoiman yleiset periaatteet.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ”BALTIC CONTAINER TERMINAL” SIA (jäljempänä Baltic Container) ja Valsts ieņēmumu dienests (verohallinto, Latvia) ja joka koskee Riian (Latvia) satamasta vapaa-alueelta poistuneisiin tavaroihin liittyvien tuontitullien ja arvonlisäveron maksamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Unionin tullikoodeksi

3 Unionin tullikoodeksin 5 artiklassa, jonka otsikko on ”Määritelmät”, säädetään seuraavaa:

”Koodeksia sovellettaessa tarkoitetaan:

– –

12) ’tulli-ilmoituksella’ tointa, jolla henkilö ilmoittaa määrämuodossa ja säädetyllä tavalla haluavansa asettaa tavaran tiettyyn tullimenettelyyn, ilmoittaen tarvittaessa samalla mahdollisesta tarpeesta soveltaa joitakin erityisjärjestelyjä;

– –

16) ’tullimenettelyllä’ jotakin seuraavista menettelyistä, joihin tavarat voidaan asettaa koodeksin mukaisesti:
a) luovutus vapaaseen liikkeeseen;
b) erityismenettelyt;
c) vienti;

– –

22) ’tullioikeudellisella asemalla’ tavaralla olevaa unionitavaran tai muun kuin unionitavaran asemaa;

23) ’unionitavaroilla’ tavaroita, jotka kuuluvat johonkin seuraavista ryhmistä:
a) tavarat, jotka on tuotettu kokonaan unionin tullialueella ja jotka eivät sisällä unionin tullialueen ulkopuolisista maista tai sen ulkopuolisilta alueilta tuotuja tavaroita;
b) tavarat, jotka on tuotu unionin tullialueelle sen ulkopuolisista maista tai sen ulkopuolisilta alueilta ja luovutettu vapaaseen liikkeeseen;

– –

24) ’muilla kuin unionitavaroilla’ muita kuin 23 kohdassa tarkoitettuja tavaroita tai tavaroita, jotka ovat menettäneet tullioikeudellisen asemansa unionitavaroina;

– –”

4 Unionin tullikoodeksin 79 artiklassa, jonka otsikko on ”Säännösten noudattamatta jättämisestä johtuva tullivelka”, säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullin alaisista tavaroista syntyy tuontitullivelka jokaisessa seuraavista tapauksista:

a) kun ei täytetä jotakin tullilainsäädännössä säädettyä velvollisuutta, joka koskee muiden kuin unionitavaroiden tuomista unionin tullialueelle, niiden siirtämistä pois tullivalvonnasta taikka kyseisten tavaroiden kuljetusta, jalostusta, varastointia, väliaikaista varastointia, väliaikaista maahantuontia tai niistä vapautumista kyseisellä alueella;

– –

3. Edellä 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa velallisia ovat:

a) henkilö, jonka oli täytettävä kyseiset velvollisuudet;

– –”

5 Unionin tullikoodeksin 158 artiklan, jonka otsikko on ”Tulli-ilmoituksen teko ja unionitavaroiden tullivalvonta”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kaikista tavaroista, jotka on tarkoitus asettaa johonkin tullimenettelyyn, vapaa-aluemenettelyä lukuun ottamatta, on tehtävä kyseistä tullimenettelyä koskeva tulli-ilmoitus.”

6 Unionin tullikoodeksin 188 artiklassa, jonka otsikko on ”Tulli-ilmoituksen tarkastaminen”, säädetään seuraavaa:

”Tulliviranomaiset voivat vastaanotetuksi hyväksytyssä tulli-ilmoituksessa annettujen tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi:

a) tarkastaa ilmoituksen ja täydentävät asiakirjat;

b) vaatia tavaranhaltijaa toimittamaan muita asiakirjoja;

c) tarkastaa tavarat;

d) ottaa näytteitä tavaroiden analysoimista tai yksityiskohtaista tutkimista varten.”

7 Unionin tullikoodeksin VI osastoon, jonka otsikko on ”Luovutus vapaaseen liikkeeseen ja vapautus tuontitullista”, kuuluvassa 201 artiklassa, jonka otsikko on ”Soveltamisala ja vaikutus”, säädetään seuraavaa:

”1. Muut kuin unionitavarat, jotka on tarkoitus saattaa unionin markkinoille tai yksityiseen käyttöön tai kulutukseen unionin alueella, on luovutettava vapaaseen liikkeeseen.

2. Luovutus vapaaseen liikkeeseen sisältää seuraavat toimet:

a) mahdollisen maksettavan tuontitullin kantaminen;

b) tarvittaessa muiden maksujen kantaminen näiden maksujen kantamisesta voimassa olevien asiaankuuluvien säännösten mukaisesti;

– –

3. Muiden kuin unionitavaroiden luovutus vapaaseen liikkeeseen antaa niille unionitavaroiden tullioikeudellisen aseman.”

8 Unionin tullikoodeksin VII osasto koskee erityisiä tullimenettelyjä. Kyseisen VII osaston I luvussa, joka sisältää 210–225 artiklan, vahvistetaan näitä erityisiä tullimenettelyjä koskevat yleiset säännökset.

9 Mainitun tullikoodeksin 210 artiklassa, jonka otsikko on ”Soveltamisala”, säädetään seuraavaa:

”Tavaroita voidaan asettaa seuraaviin erityismenettelyihin:

– –

b) varastointi, johon kuuluvat tullivarastointi ja vapaa-alueet;

– –”

10 Unionin tullikoodeksin 211 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuoto on seuraava:

”Tulliviranomaisten lupa vaaditaan seuraavissa tapauksissa:

– –

b) varastotilojen pito tavaroiden tullivarastointia varten, paitsi jos varastotilojen pitäjä on tulliviranomainen itse.”

11 Mainitun tullikoodeksin 214 artiklassa, jonka otsikko on ”Kirjanpito”, säädetään seuraavaa:

”1. Passitusmenettelyä lukuun ottamatta ja jos ei toisin säädetä, luvanhaltijan, menettelynhaltijan ja jokaisen tavaroiden varastointia, käsittelyä tai valmistusta taikka tavaroiden myyntiä tai

ostamista vapaa-alueilla harjoittavan henkilön on pidettävä asianmukaista kirjanpitoa tulliviranomaisten hyväksymässä muodossa.

Tulliviranomaisten on voitava kirjanpidon sisältämien tietojen avulla valvoa kyseessä olevaa menettelyä erityisesti siltä osin kuin on kyse menettelyyn asetettujen tavaroiden tunnistamisesta, niiden tullioikeudellisesta asemasta ja niiden liikkumisesta.

_ _”

12 Unionin tullikoodeksin 215 artiklassa, jonka otsikko on ”Erityismenettelyn päättäminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Passitusmenettelyä lukuun ottamatta erityismenettely päätetään, kun menettelyyn asetetut tavarat tai jalostetut tuotteet asetetaan seuraavaan tullimenettelyyn, ne on viety unionin tullialueelta tai ne on hävitetty jätteitä jättämättä taikka ne luovutetaan valtiolle 199 artiklan mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 254 artiklan soveltamista.

_ _”

13 Mainitun tullikoodeksin 247 artiklassa, jonka otsikko on ”Vapaa-alueilla olevat muut kuin unionitavarat”, säädetään seuraavaa:

”1. Vapaa-alueella olevat muut kuin unionitavarat voidaan luovuttaa vapaaseen liikkeeseen tai asettaa sisäiseen jalostusmenettelyyn, väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai tietyn käyttötarkoituksen menettelyyn näitä menettelyjä koskevien edellytysten mukaisesti.

Tällöin tavaroiden ei katsota olevan vapaa-aluemenettelyssä.

_ _”

Delegoitu asetus 2015/2446

14 Delegoidun asetuksen 2015/2446 1 artiklassa, jonka otsikko on ”Määritelmät”, säädetään seuraavaa:

”Tässä asetuksessa tarkoitetaan

_ _

22) ’yleisviitenumerolla’ (MRN) rekisteröintinumeroa, jonka toimivaltainen tulliviranomainen antaa [unionin tullikoodeksin] 5 artiklan 9–14 kohdassa tarkoitetuille ilmoituksille ja tiedoksiannoille, TIR-toimenpiteille tai unionitavaran tullioikeudellista asemaa koskeville todisteille;

_ _”

15 Kyseisen delegoidun asetuksen V osaston 1 luvun 3 jaksossa, joka sisältää sen 123–127 artiklan, vahvistetaan unionitavaroiden tullioikeudellista asemaa koskeviin todisteisiin liittyvät säännöt. Kyseisten artiklojen mukaan unionitavaroiden tullioikeudellinen asema voidaan todistaa T2L- tai T2LF-asiakirjalla, kauppalaskulla tai kuljetusasiakirjalla, jossa on koodi ”T2L” tai ”T2LF” ja

jonka mukana on lähettäjän allekirjoitus tai, jos sellaista ei ole, asianomaisen allekirjoitus, varustamon tavaraluettelo tai TIR-carnet, ATA-carnet sekä Lontoossa 19.6.1951 allekirjoitetun Pohjois-Atlantin sopimuksen osapuolten välillä niiden joukkojen asemasta tehdyn yleissopimuksen mukainen ”lomake 302”.

16 Mainitun delegoidun asetuksen 178 artiklassa, jonka otsikko on ”Kirjanpito”, säädetään seuraavaa:

”1. [Unionin tullikoodeksin] 214 artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa kirjanpidossa on oltava seuraavat tiedot:

– –

b) MRN tai, jos sitä ei ole, muu numero tai koodi, josta tavaroiden erityismenettelyyn asettamisessa käytetyt tulli-ilmoitukset voidaan yksilöidä, ja, jos menettely on päätetty [unionin tullikoodeksin] 215 artiklan 1 kohdan mukaisesti, tiedot menettelyn päättämistavasta;

c) tiedot, joista voidaan yksiselitteisesti yksilöidä muut tulliasiakirjat kuin tulli-ilmoitukset sekä mahdolliset muut tavaroiden erityismenettelyyn asettamisen tai vastaavan menettelyn päättämisen kannalta merkittävät asiakirjat;

– –

2. Kun kyseessä on vapaa-alue, kirjanpidossa on 1 kohdassa säädettyjen tietojen lisäksi oltava seuraavat:

a) tiedot, joista vapaa-alueelle saapuvien tai sieltä poistuvien tavaroiden kuljetusasiakirjat voidaan yksilöidä;

– –

3. Tulliviranomaiset voivat olla vaatimatta joitakin 1 ja 2 kohdassa säädettyjä tietoja, jos tämä ei vaikuta haitallisesti erityismenettelyn käytön tullivalvontaan ja -tarkastuksiin.

– –”

Täytäntöönpanoasetus (EU) 2015/2447

17 Asetuksen (EU) N:o 952/2013 tiettyjen säännösten täytäntöönpanoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 24.11.2015 annetun komission täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2015/2447 (EUVL 2015, L 343, s. 558) 226 artiklassa, jonka otsikko on ”Yleisviitenumero (MRN)” ja jossa säädetään unionin tullikoodeksin 172 artiklan, jonka otsikko puolestaan on ”Tulli-ilmoituksen hyväksyminen”, soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, säädetään seuraavaa:

”Lukuun ottamatta tapauksia, joissa tulli-ilmoitus annetaan suullisesti tai tulli-ilmoituksena pidettävänä toimena tai tulli-ilmoitus tehdään ilmoittajan kirjanpitoon tehtävänä merkintänä [unionin tullikoodeksin] 182 artiklan mukaisesti, tulliviranomaisten on annettava tulli-ilmoituksen hyväksyminen tiedoksi ilmoittajalle ja osoitettava hänelle MRN kyseistä ilmoitusta varten ja ilmoitettava sen hyväksymispäivä.

Tätä artiklaa ei sovelleta [unionin tullikoodeksia koskevan työohjelman perustamisesta 29.4.2014 annetun komission] täytäntöönpanopäätöksen 2014/255/EU [(EUVL 2014, L 134, s. 46)] liitteessä tarkoitettujen [automaattisen vientijärjestelmän (AES)] ja [uuden tietokoneistetun passitusjärjestelmän (NCTS)] käyttöönottopäiviin ja kyseisessä liitteessä tarkoitettujen kansallisten tuontijärjestelmien parannuspäiviin asti."

Latvian oikeus

Tullivarastoinnista, väliaikaisesta varastoinnista ja vapaa-alueista annettu ministerineuvoston asetus nro 500

18 Tullivarastoinnista, väliaikaisesta varastoinnista ja vapaa-alueista 22.8.2017 annetun ministerineuvoston asetuksen nro 500 (Ministru kabineta noteikumi Nr. 500, "Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi") (Latvijas Vēstnesis, 2017, nro 173; jäljempänä asetus nro 500), 77 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Henkilön, jonka vapaa-alueella varastoidaan, työstetään, myydään tai ostetaan muita kuin unionitavaroita, on varmistettava, että vapaa-alueella varastoidut tavarat merkitään kirjanpitoon ja että ne yksilöidään."

19 Saman asetuksen 79 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Asianomaisen henkilön on toimitettava hyväksynnässä asetetussa määräajassa kuukausittain selvitys muista kuin unionitavaroista, jotka on tuotu vapaa-alueelle ja jotka on merkitty kirjanpitoon edellisen kuukauden aikana, ja ilmoitettava tulliasiakirjan numero tai sen rahtikirjan numero, jolla tavarat saapuivat vapaa-alueelle ja poistuivat sieltä, tai annettava verohallinnon virkamiehille sähköinen pääsy tavaroiden kirjanpitojärjestelmään."

Hallintolainkäyttölaki

20 Hallintolainkäytöstä 25.10.2001 annetun lain (Administratīvā procesa likums; Latvijas Vēstnesis, 2001, nro 164) 153 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tosiseikkoja, jotka katsotaan näytetyn toteen lainvoimaiseksi tulleen tuomion perusteluissa, ei tarvitse näyttää uudelleen toteen tutkittaessa hallinnollista asiaa, jossa on samat asianosaiset."

Oikeuslaitoksesta annettu laki

21 Oikeuslaitoksesta 15.12.1992 annetun lain (Likums "Par tiesu varu", Latvijas Vēstnesis, 1993, nro 1/2) 16 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"(3) Laissa vahvistetun menettelyn mukaisesti tuomio sitoo tuomioistuinta, kun se tutkii tähän asiaan liittyviä muita asioita.

(4) Tällaiset tuomiot ovat oikeusvoimaisia, ne ovat sitovia kaikkiin nähden, ja niitä on noudatettava samalla tavoin kuin lakeja."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 Pääasian kantajalla Baltic Containerilla on toimilupa lastata, purkaa ja varastoida tavaraa Riian sataman vapaa-alueella. Verohallinto hyväksyi unionin tullikoodeksin 214 artiklassa tarkoitetut asiakirjat, joissa Baltic Container rekisteröi vapaa-alueelle siirretyt tavarat.

23 Verohallinto katsoi vapaa-alueelle siirrettyjen tavaroiden kirjanpidon tarkastuksen yhteydessä, että tietyt unionin tullikoodeksin 5 artiklan 24 alakohdassa tarkoitetut muut kuin unionitavarat, tässä tapauksessa muoviset rottinkikorit, jotka oli tuotu vapaa-alueelle meriteitse kolmessa kontissa 2.10.2018, 18.12.2018 ja 15.1.2019 ja jotka oli merkitty Baltic Containerin kirjanpitoon, olivat poistuneet Riian vapaa-alueelta 2.10.2018, 18.12.2018 ja 17.1.2019 soveltamatta uutta tullimenettelyä. Näin ollen erityistä vapaa-aluemenettelyä ei ollut päätetty. Verohallinto katsoi, että kyseiset tavarat oli siirretty pois tullivalvonnasta, minkä johdosta Baltic Containerille syntyi kyseisen viranomaisen mukaan tullivelka unionin tullikoodeksin 79 artiklan nojalla.

24 Verohallinto määräsi 19.7.2019 tekemällään päätöksellä Baltic Containerin maksamaan tuontitullit, arvonlisäveron sekä näihin kahteen maksuun liittyvät viivästysseuraamukset.

25 Administratīvā apgabaltiesa (maakunnallinen hallintotuomioistuin, Latvia) hylkäsi 9.7.2021 antamallaan tuomiolla Baltic Containerin kyseisestä päätöksestä nostaman kanteen siltä osin kuin se koski tuontitulleja ja arvonlisäveroa. Kyseinen tuomioistuin totesi, että kyseiset tavarat olivat lähteneet kyseiseltä vapaa-alueelta tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun yleissopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 tehdyllä pöytäkirjalla, mukaisesti laadittujen sellaisten kolmen rahtikirjan perusteella, joissa näiden tavaroiden tullioikeudellinen asema oli merkitty merkillä ”C”, jota käytetään kuvaamaan unionin tullikoodeksin 5 artiklan 23 alakohdassa tarkoitettuja ”unionitavaroita” ja joka oli vahvistettu tullileimalla ja tullivirkailijan allekirjoituksella (jäljempänä CMR-rahtikirjat). Sen jälkeen, kun mainitut tavarat olivat jättäneet tämän vapaa-alueen, tullivirkailijat kuitenkin totesivat, ettei heillä ole hallussaan asiakirjoja, jotka osoittaisivat niiden siirtymisen ”muiden kuin unionitavaroiden” tullioikeudellisesta asemasta ”unionitavaroiden” tullioikeudelliseen asemaan.

26 Sovellettavista säännöistä nimittäin ilmenee, että CMR-rahtikirjaa voidaan käyttää todisteena unionitavaroiden tullioikeudellisesta asemasta ainoastaan sellaisten tavaroiden osalta, joilla on jo tämä asema, mutta ei sellaisten tavaroiden osalta, jotka saavat sen muutoksen seurauksena. Tällainen tullioikeudellisen aseman muuttuminen voitaisiin osoittaa tulli-ilmoituksella, jossa mainitaan MRN, tai rahtikirjalla, jossa mainitaan myös tällaiseen tulli-ilmoitukseen annettu MRN. CMR-rahtikirjaan merkittyä käsinkirjoitettua mainintaa ”asema C”, allekirjoitusta ja leimaa ei voida käyttää todisteena mainitun tullioikeudellisen aseman muuttumisesta ”unionitavaroiksi”, koska rahtikirjassa ei ole viittausta MRN:ään, jonka perusteella voitaisiin todeta tullioikeudellisen aseman antavan tullioikeudellisen menettelyn soveltaminen muihin kuin ”unionitavaroihin”.

27 Baltic Container teki tämän tuomion 25 kohdassa mainitusta 9.7.2021 annetusta tuomiosta kassaatiovalituksen Augstākā tiesaan (Senāts) (ylin tuomioistuin, Latvia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

28 Baltic Container väittää valituksensa tueksi, ettei se ole jättänyt noudattamatta mitään lakiin perustuvaa velvoitetta vapaa-alueella harjoitettavaa toimintaa koskevan luvan haltijana (jäljempänä haltija), ettei se ole tietoisesti osallistunut kyseisten tavaroiden laittomaan

siirtämiseen vapaa-alueelta ja ettei se ole tiennyt eikä voinut olla tietoinen tämän siirron lainvastaisuudesta. Se oli nimittäin merkinnyt nämä tavarat kirjanpitoonsa verohallinnon antaman hyväksynnän mukaisesti ja luovuttanut ne kuljettajalle sellaisten CMR-rahtikirjojen mukaisesti, joissa oli tullileima ja tullivirkailijan allekirjoittama merkintä, jossa todettiin, että mainittujen tavaroiden tullioikeudellinen asema on unionitavaroiden tullioikeudellinen asema, mikä on tullikäytännön mukaista. Baltic Containerin mukaan se saattoi oikeutetusti odottaa näiden tavaroiden erityisen vapaa-alueen tullivarastointimenettelyn päättämistä.

29 Baltic Container vetoaa myös Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijan (Riian aluetuomioistuin, rikosasioiden jaosto, Latvia) 5.2.2021 antamaan tuomioon, jolla kyseinen tuomioistuin kumosi pääasian kantajalle samoista teoista, joista on kyse nyt käsiteltävässä asiassa, seuraamuksina määrätyt hallinnolliset seuraamukset. Kyseisen tuomion mukaan Baltic Container ei ollut rikkonut unionin tullikoodeksin 215 artiklan 1 kohtaa, koska se ei ollut siirtänyt kyseisiä tavaroita kyseiseltä vapaa-alueelta ennen uuden tullimenettelyn soveltamista. Mainittu tuomioistuin totesi, ettei ollut mitään syytä katsoa, että CMR-rahtikirja, jossa oli merkintä ”asema C” ja jossa oli tullileima ja tullivirkailijan allekirjoitus, ei ollut riittävä näiden tavaroiden asettamiseksi uuteen tullimenettelyyn. Sama tuomioistuin totesi myös, että sovellettavan tullikäytännön mukaan tavarat on asetettu uuteen tullimenettelyyn silloin, kun niihin liittyvässä CMR-rahtikirjassa on merkintä ”asema C”, jonka tullitoimipaikka oli vahvistanut leimalla.

30 Verohallinto väittää, että kun kyseiset tavarat siirrettiin pois kyseiseltä vapaa-alueelta, Baltic Container ei valvonut niiden asettamista uuteen tullimenettelyyn eikä maininnut kirjanpidossaan delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyjä tietoja. Verohallinnon mukaan muiden kuin unionitavaroiden tullioikeudellinen asema voidaan muuttaa unionitavaroiksi ainoastaan soveltamalla uutta tullimenettelyä MRN:llä yksilöidyn tulli-ilmoituksen tekemisen jälkeen. Baltic Containerin olisi näin ollen pitänyt mainita kirjelmissään MRN, jonka avulla voidaan yksilöidä tulli-ilmoitus, jonka johdosta kyseessä olevien tavaroiden tullioikeudellinen asema muuttui unionitavaroiksi, eikä CMR-rahtikirjoissa oleva maininta ”asema C” ole tältä osin riittävä.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee, voiko Baltic Container tarkastaa kyseisten tavaroiden tullioikeudellisen aseman CMR-rahtikirjoissa olevan MRN:n perusteella ja tarkastaa T2L-asiakirjan, jonka perusteella toisen jäsenvaltion tulliviranomainen olisi voinut muuttaa tätä asemaa, aitouden, koska ei ole varmaa, että tällä yhtiöllä oli pääsy tätä varten edellytettyihin tietokantoihin. Pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien ajankohtana verohallinnon käytäntönä oli lisäksi tehdä kaikille unionitavaroille ylimääräinen tullitarkastus ennen niiden poistumista kyseessä olevalta satama-alueelta, koska CMR-rahtikirjoissa oli osoituksena unionitavaroiden tullioikeudellisesta asemasta tullivirkailijan allekirjoittama tätä asemaa koskeva maininta, joka sisälsi tullitarkastuspisteen leiman.

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää myös, että sen asiakirjan mukaan, jolla Latvian tulliviranomaiset hyväksyivät Baltic Containerin hallussa olevan kirjanpidon muodon, Baltic Containerin on säilytettävä kirjanpito sähköisessä järjestelmässä ja annettava näille tulliviranomaisille pääsy tähän järjestelmään. Kyseisen hyväksymisasiakirjan mukaan Baltic Containerin pitäisi säilyttää kyseiselle vapaa-alueelle saapuvien ja sieltä poistuvien tavaroiden mukana olevat alkuperäiset kuljetusasiakirjat tai niiden jäljennökset. Jos nämä tavarat tuodaan kyseiselle vapaa-alueelle tai viedään sieltä laatimalla tulli-ilmoitus tai jälleenvienti-ilmoitus, jossa mainitaan MRN, Baltic Container ei ole luvan haltijana velvollinen säilyttämään mainittuja tavaroita koskevia MRN:n jäljennöksiä. Jotta vältetään tietojen päällekkäisyys tulli- ja

päätetietokannoissa, kyseistä hyväksymisasiakirjaa on myöhemmin muutettu siten, että sen mukaan silloin, kun lasti on ilmoitettu tai asetettu tullimenettelyyn ja sille on annettu MRN, kuljetusasiakirjojen jäljennöksiä ei tarvitse säilyttää.

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi, että tässä tilanteessa unionin tuomioistuimelle on esitettävä kysymys sellaisen unionin tullilainsäädännön tulkinnasta, joka koskee vapaa-aluemenettelyn päättämisen edellytyksiä sekä Baltic Containerin kaltaiselle yritykselle kuuluvia velvollisuuksia sen kirjanpidossa säilytettävien tietojen ja tullioikeudellisen aseman mahdollisen muuttumisen tarkastamisen osalta. Siinä tapauksessa, että unionin tullisääntöjä on tulkittava siten, ettei tullioikeudellinen asema voi muuttua Baltic Containerin soveltamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös sitä, voiko Baltic Containerin perusteltu luottamus perustua tulliviranomaisten käytäntöön ilmoittaa CMR-rahtikirjoissa vapaa-alueelta poistuvien tavaroiden tullioikeudellinen asema.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee myös, estääkö kansallisessa oikeudessa ja unionin oikeudessa tunnustettu oikeusvoiman periaate sitä tekemästä erilaisia päätelmiä kuin Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija teki 5.2.2021 antamassaan tuomiossa, josta on tullut lainvoimainen ja jonka mukaan Baltic Container ei ole syyllistynyt unionin tullikoodeksin 79 artiklassa tarkoitettuun unionin tullilainsäädännön mukaisten velvoitteidensa laiminlyöntiin.

35 Näissä olosuhteissa Augstākā tiesa (Senāts) on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sallitaanko delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa, luettuina yhdessä unionin tullikoodeksin 214 artiklan 1 kohdan kanssa, erityisen ’vapaa-aluemenettelyn’ päättäminen tallentamatta sähköiseen kirjanpitojärjestelmään MRN-viitenumeroa, jolla yksilöidään tulli-ilmoitus, jonka nojalla tavarat asetetaan myöhempään tullimenettelyyn?

2) Sallitaanko unionin tullikoodeksin 214 artiklan 1 kohdassa ja 215 artiklan 1 kohdassa sekä delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa se, että erityisen ’vapaa-aluemenettelyn’ haltija päättää kyseisen menettelyn yksinomaan tulliviranomaisen virkamiehen tavaroiden CMR-kuljetusasiakirjaan niiden tullioikeudellisesta asemasta tekemän kirjauksen perusteella, tutkimatta itse näiden tavaroiden tullioikeudellisen aseman pätevyyttä?

3) Mikäli toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi, minkä tasoinen tutkimus riittää unionin tullikoodeksin 214 artiklan 1 kohdan ja 215 artiklan 1 kohdan sekä delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan nojalla, jotta voidaan katsoa, että erityinen ’vapaa-aluemenettely’ on päätetty asianmukaisesti?

4) Voiko erityisen ’vapaa-aluemenettelyn’ haltijalla olla perusteltu luottamus, joka perustuu siihen, että tulliviranomaiset ovat vahvistaneet, että tavaroiden tullioikeudellinen asema oli muuttunut ’muusta kuin unionitavarasta’ ’unionitavaraksi’, vaikka kyseisessä vahvistuksessa ei ilmoiteta tavaroiden [tullioikeudellisen] aseman muutoksen perustetta eikä mitään tietoja, joiden avulla tämä peruste voitaisiin selvittää?

5) Mikäli neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi, voiko perusteena vapauttamiselle tullivelasta, joka on syntynyt unionin tullikoodeksin 79 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan a alakohdan perusteella, kun otetaan huomioon kansallisessa lainsäädännössä ja unionin lainsäädännössä tunnustettu oikeusvoimaperiaate, olla se, että kansallisessa tuomioistuimessa käsitellyssä toisessa asiassa on todettu lainvoimaisella tuomiolla, että tulliviranomaisten vahvistamien menettelyjen mukaisesti tullimenettelyn haltija ei ollut rikkonut ’vapaa-aluemenettelyä’ millään tavoin?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

36 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko unionin tullikoodeksin 214 artiklan 1 kohtaa ja delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että luvan haltija ilmoittaa kirjanpidossaan, että vapaa-aluemenettely, johon tavarat oli sijoitettu, on päätetty mainitsematta kirjanpidossa MRN:ää, jolla yksilöidään kyseisten tavaroiden asettamista uuteen tullimenettelyyn koskeva tulli-ilmoitus.

37 Unionin tullikoodeksin 214 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa asetetaan haltijalle velvollisuus pitää asianmukaista kirjanpitoa tulliviranomaisten hyväksymässä muodossa. Kyseisen 214 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan kirjanpito sisältää tiedot, joiden avulla tulliviranomaiset voivat valvoa kyseessä olevaa menettelyä erityisesti siltä osin kuin on kyse menettelyyn asetettujen tavaroiden tunnistamisesta, niiden tullioikeudellisesta asemasta ja niiden liikkumisesta.

38 Tämän velvollisuuden ulottuvuus täsmennetään delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdassa, jossa luetellaan seikat, jotka mainitussa kirjanpidossa on oltava, ja jossa säädetään muun muassa edellytyksistä, joiden täyttyessä haltija on velvollinen sisällyttämään niihin MRN:n.

39 Tarkemmin ottaen 178 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään kahdesta erillisestä velvollisuudesta eli siitä, että kirjanpidossa on oltava yhtäältä MRN tai, jos sitä ei ole, muu numero tai koodi, josta tavaroiden erityismenettelyyn asettamisessa käytetyt tulli-ilmoitukset voidaan yksilöidä, ja toisaalta, jos menettely on päätetty, tiedot menettelyn päättämistavasta.

40 Ensimmäisestä velvollisuudesta on todettava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 41 kohdassa, että unionin tullikoodeksin 158 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden asettamisesta erityiseen vapaa-aluemenettelyyn ei tarvitse tehdä tulli-ilmoitusta, joten MRN:ää ei ilmoiteta tämän asettamisen yhteydessä.

41 Toinen mainituista velvollisuuksista koskee sen erityismenettelyn päättämistä, johon kyseiset tavarat on asetettu. Unionin tullikoodeksin 215 artiklan 1 kohdan mukaan erityinen vapaa-aluemenettely voidaan päättää neljällä eri tavalla. Ensiksi silloin, kun menettelyyn asetetut tavarat asetetaan uuteen tullimenettelyyn, toiseksi silloin, kun ne on viety unionin tullialueelta, kolmanneksi silloin, kun ne on hävitetty jätteitä jättämättä, ja neljänneksi silloin, kun ne luovutetaan valtiolle.

42 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pääasiassa kyseessä olevat kolme lastia asetettiin vapaa-aluemenettelyyn muina kuin unionitavaroina ja että ne poistuivat vapaa-alueelta hetken päästä unionitavaroina. Tällainen kyseisten tavaroiden tullioikeudellisen aseman muutos voi kuitenkin tapahtua vasta sen jälkeen, kun ne on asetettu vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevaan tullimenettelyyn.

43 Unionin tullikoodeksin 201 artiklan 3 kohdan mukaan nimittäin muiden kuin unionitavaroiden luovutus vapaaseen liikkeeseen antaa niille unionitavaroiden tullioikeudellisen aseman. Sen 247 artiklan 1 kohdasta ilmenee lisäksi, että vapaa-alueella olevat muut kuin unionitavarat voidaan luovuttaa vapaaseen liikkeeseen.

44 Tätä varten kyseisistä tavaroista on tehtävä unionin tullikoodeksin 158 artiklan 1 kohdan mukainen tulli-ilmoitus, jolle annetaan delegoidun asetuksen 2015/2446 1 artiklan 22 alakohdassa tarkoitettu MRN täytäntöönpanoasetuksen 2015/2447 226 artiklassa säädetyin edellytyksin.

45 Täytäntöönpanoasetuksen 2015/2447 226 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan lukuun ottamatta tapauksia, joissa tulli-ilmoitus annetaan suullisesti tai tulli-ilmoituksena pidettävänä toimena tai tulli-ilmoitus tehdään ilmoittajan kirjanpitoon tehtävänä merkintänä, tulliviranomaisten on annettava tulli-ilmoituksen hyväksyminen tiedoksi ilmoittajalle ja osoitettava hänelle MRN kyseistä ilmoitusta varten.

46 Tämän 226 artiklan toisen kohdan mukaan kyseistä artiklaa ei tosin sovelleta täytäntöönpanopäätöksen 2014/255 liitteessä tarkoitettujen AES- ja NCTS-järjestelmien käyttöönottopäiviin ja kyseisessä liitteessä tarkoitettujen kansallisten tuontijärjestelmien parannuspäiviin asti.

47 On kuitenkin selvää, että ensimmäinen kysymys perustuu kahteen implisiittiseen oletukseen. Ensimmäinen niistä on se, että pääasian tosiseikat eivät kuulu yhteenkään mainitun 226 artiklan ensimmäisessä kohdassa ilmoitetuista kolmesta erityistapauksesta, joissa MRN:ää ei anneta. Toinen implisiittinen olettama on se, että nämä tosiseikat ovat tapahtuneet AES- ja NCTS-järjestelmien käyttöönottopäivän sekä täytäntöönpanopäätöksen 2014/255 liitteessä tarkoitettujen Latvian tuontijärjestelmien parannuspäivän jälkeen.

48 Näin ollen tähän kysymykseen on vastattava olettaen, että toisin kuin kyseisten tavaroiden alkuperäisen asettamisen vapaa-aluemenettelyyn, näiden tavaroiden myöhemmän vapaaseen liikkeeseen asettamisen perusteella olisi pitänyt tehdä tulli-ilmoitus ja että näin ollen silloin, kun vapaa-aluemenettely oli päätetty, ilmoittajalla olisi pitänyt olla käytettävissään kyseisen ilmoituksen yksilöivä MRN.

49 On kuitenkin todettava, että delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b alakohdassa asetetussa toisessa edellytyksessä edellytetään ainoastaan, että haltijan kirjanpito sisältää tietoja siitä tavasta, jolla menettely on päätetty, eikä siinä edellytetä, että kirjanpitoon sisältyisi MRN.

50 Vastaavasti tämän delegoidun asetuksen 178 artiklan 1 kohdan c alakohdassa edellytetään, että tiedot, joilla voidaan yksiselitteisesti yksilöidä mainitussa säännöksessä tarkoitetut asiakirjat, mainitaan haltijan kirjanpidossa, eikä siinä edellytetä, että kirjanpitoon sisältyisi MRN.

51 Tästä seuraa, että kyseisessä säännöksessä ei velvoiteta haltijaa mainitsemaan kirjanpidossaan MRN:ää, jolla yksilöidään tulli-ilmoitus, jonka nojalla erityinen vapaa-aluemenettely on päätetty asettamalla kyseiset tavarat vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevaan tullimenettelyyn.

52 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että unionin tullikoodeksin 214 artiklan 1 kohtaa ja delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että haltija sisällyttää kirjanpitoonsa tietoja siitä, miten vapaa-aluemenettely on päätetty, ja tietoja, joiden avulla voidaan yksilöidä menettelyn päättämistä koskeva muu asiakirja kuin tulli-ilmoitus, mainitsematta kirjanpidossa MRN:ää, jolla yksilöidään tulli-ilmoitus, jolla kyseiset tavarat asetetaan myöhempään tullimenettelyyn.

Toinen ja kolmas kysymys

53 Toisella ja kolmannella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko unionin tullikoodeksin 214 artiklan 1 kohtaa ja 215 artiklan 1 kohtaa sekä delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa tulkittava siten, että

– ne ovat esteenä sille, että haltija kirjaa kirjanpitoonsa erityisen vapaa-aluemenettelyn päättämisen tiettyjen tavaroiden osalta ja rajoittuu sisällyttämään siihen tältä osin tietoja, jotka liittyvät ainoastaan näiden tavaroiden mukana niiden poistuessa kyseiseltä vapaa-alueelta olevaan CMR-rahtikirjaan, jossa on mainittujen tavaroiden tullioikeudellisesta asemasta merkintä, joka on vahvistettu tullileimalla ja jonka tullivirkailija on allekirjoittanut

– ne edellyttävät, että haltija tarkastaa tämän merkinnän todenperäisyyden.

54 Ensiksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että CMR-rahtikirjoissa, joissa on käsin kirjoitettu maininta ”asema C”, joka on vahvistettu tullileimalla ja jonka tullivirkailija on allekirjoittanut, tosin todetaan, että kyseisten tavaroiden tullioikeudellinen asema on muuttunut ”muiden kuin unionitavaroiden” tullioikeudellisesta asemasta ”unionitavaroiden” tullioikeudelliseen asemaan. Nämä rahtikirjat eivät kuitenkaan sisällä riittävän täsmällisiä tietoja siitä, miten erityinen vapaa-aluemenettely on päätetty. Tästä seuraa, että viittauksen tällaisiin rahtikirjoihin sisällyttäminen haltijan kirjanpitoon ei vastaa delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b alakohdassa asetettua toista vaatimusta, jonka mukaan kirjanpitoon on sisällytettävä tietoja siitä, miten kyseinen menettely on päätetty, eikä se myöskään täytä delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan c alakohdassa asetettua edellytystä, jonka mukaan kirjanpitoon on sisällytettävä tietoja, joiden avulla kaikki vastaavaan päättämiseen liittyvät asiakirjat voidaan yksilöidä.

55 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 44 kohdassa, on kuitenkin otettava huomioon se, että 178 artiklan 3 kohdassa säädetään, että tulliviranomaiset voivat olla vaatimatta joitakin mainitun 178 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyjä tietoja, jos tämä ei vaikuta haitallisesti erityismenettelyn käytön tullivalvontaan ja -tarkastuksiin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis tutkittava, ovatko Latvian tulliviranomaiset saman 178 artiklan 3 kohdan mukaisesti luopuneet vaatimasta haltijaa sisällyttämään kirjanpitoonsa tiedot siitä, miten erityinen vapaa-aluemenettely on päätetty, sekä tiedot, joiden perusteella kaikki menettelyn päättämiseen liittyvät asiakirjat voidaan yksilöidä.

56 Tästä seuraa, että haltija voi täyttää velvollisuutensa pitää kirjanpitoa erityisen vapaa-aluemenettelyn, johon muut kuin unionitavarat on asetettu, päättämisestä sisällyttämällä kirjanpitoonsa tavaroiden mukana niiden poistuessa kyseiseltä vapaa-alueelta olevaan CMR-rahtikirjaan liittyvät tiedot ja ilmoittamalla tulliviranomaisten merkitsemän maininnan muodossa niiden tullioikeudellisen aseman, jos nämä viranomaiset ovat luopuneet vaatimasta yksityiskohtaisempia tietoja tavasta, jolla kyseinen erityismenettely päätetään delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 3 kohdan mukaisesti, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava pääasiassa.

57 Toiseksi CMR-rahtikirjoissa ilmoitetun tullioikeudellisen aseman vahvistamisesta on todettava, kuten julkisasiamies huomauttaa ratkaisuehdotuksensa 55 kohdassa, että unionin tullikoodeksissa ei mainita haltijan erityistä velvollisuutta tarkastaa sille toimitetuissa asiakirjoissa olevien tietojen ja muiden mainintojen oikeellisuutta.

58 Haltijan on tosin elinkeinonharjoittajana osoitettava vähimmäismääräistä tarkkaavaisuutta. Jos elinkeinonharjoittajille ei kuitenkaan ole rahtikirjaa luettaessa ilmeistä, että siinä mainittu maininta on kyseenalainen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on pääasiassa tarkastettava ottaen huomioon sen, että kyseisten tavaroiden asemaan liittyvä maininta, joka on CMR-rahtikirjassa, oli lisäksi vahvistettu tullileimalla ja sen oli allekirjoittanut tullivirkailija, haltijaa ei voida moittia siitä, että se ei ole tarkastanut tämän maininnan oikeellisuutta.

59 Toiseen ja kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että unionin tullikoodeksin 214 artiklan 1 kohtaa ja 215 artiklan 1 kohtaa sekä delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa on tulkittava siten, että

– ne eivät ole esteenä sille, että haltija merkitsee kirjanpitoonsa erityisen vapaa-aluemenettelyn päättämisen tiettyjen tavaroiden osalta ja tässä yhteydessä rajoittuu sisällyttämään siihen tietoja, jotka liittyvät ainoastaan kyseisten tavaroiden mukana niiden poistuessa kyseiseltä vapaa-alueelta olevaan CMR-rahtikirjaan, jossa on mainittujen tavaroiden tullioikeudellisesta asemasta merkintä, joka on vahvistettu tullileimalla ja jonka tullivirkailija on allekirjoittanut, jos tulliviranomaiset ovat hyväksyneet tämän päättämistavan kyseisen 178 artiklan 3 kohdan mukaisesti

– niissä ei edellytetä, että haltija tarkastaa tämän merkinnän todenperäisyyden.

Neljäs kysymys

60 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko luottamuksensuojan periaatetta tulkittava siten, että unionitavaroiden tullioikeudellista asemaa koskeva ilmoitus, joka sisältyy näiden tavaroiden mukana niiden poistuessa vapaa-alueelta olevaan CMR-rahtikirjaan ja joka on vahvistettu tullileimalla ja jonka tullivirkailija on allekirjoittanut, voi synnyttää haltijalle perustellun luottamuksen näiden tavaroiden tullioikeudellisen aseman muuttumisen pätevyydestä, kun otetaan huomioon tullilainsäädäntö, vaikka rahtikirjassa ei mainita muuttumisen perustetta.

61 Aluksi on todettava, että tämä kysymys esitetään siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa toiseen ja kolmanteen kysymykseen annetun vastauksen valossa, että Latvian tulliviranomaiset eivät ole antaneet delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 3 kohdan nojalla virallista toimea poistaakseen 178 artiklan 1 kohdan b ja

c alakohdassa säädetyt velvollisuudet, jotka koskevat tietoja, joiden avulla erityisen tullimenettelyn päättämistä koskevat asiakirjat voidaan yksilöidä yksiselitteisesti ja joiden on sisällyttävä haltijan kirjanpitoon.

62 Kuten lisäksi tämän tuomion 57 kohdassa on todettu, koska unionin tullikoodeksissa ei mainita haltijan erityistä velvollisuutta tarkastaa sille toimitettuihin asiakirjoihin sisältyvien tietojen paikkansapitävyyttä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, millä edellytyksillä haltija voi vedota perusteltuun luottamukseen siitä, että sen kirjanpito on delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklasta johtuvien velvollisuuksien mukainen.

63 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 69 kohdassa huomauttanut, tässä tilanteessa on erityisesti kysyttävä, millä edellytyksillä vakiintunut hallinnollinen käytäntö, jossa tavaroiden mukana oleviin CMR-rahtikirjoihin tehdään tavaroiden vapaa-alueelta poistumisen yhteydessä allekirjoitettu merkintä ja lyödään leima, jotka ilmoittavat, että tavarat ovat saaneet unionitavaroiden tullioikeudellisen aseman, voi synnyttää haltijalle perustellun luottamuksen siihen, että tulliviranomaiset ovat delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 3 kohdan nojalla luopuneet vaatimasta joitakin kyseisen artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyjä tietoja ja että on riittävää sisällyttää haltijan kirjanpitoon tietoja, jotka koskevat ainoastaan tulliviranomaisten tällä tavoin merkitsemiä CMR-rahtikirjoja.

64 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan luottamuksensuojan periaate on osa unionin oikeusjärjestystä ja se velvoittaa kaikkia kansallisia viranomaisia, joiden tehtävänä on soveltaa unionin oikeutta (tuomio 14.7.2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof, C-36/21, EU:C:2022:556, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

65 Tästä seuraa, että kansallisten viranomaisten on noudatettava tätä periaatetta pannessaan täytäntöön unionin tullikoodeksin säännöksiä. Oikeus vedota mainittuun periaatteeseen kuuluu oikeusvarmuuden periaatteen välittömänä seurauksena jokaiselle yksityiselle, joka on tilanteessa, jossa hänelle on hallinnon vuoksi syntynyt perusteltuja odotuksia. Tällaisia odotuksia voivat synnyttää niiden muodosta riippumatta täsmälliset, ehdottomat ja yhtäpitävät tiedot, jotka on saatu toimivaltaisista ja luotettavista lähteistä. Kukaan ei sitä vastoin voi vedota luottamuksensuojan periaatteen loukkaamiseen, jollei hallinto ole antanut hänelle täsmällisiä vakuutteluja (ks. vastaavasti tuomio 4.10.2024, Liettua ym. v. parlamentti ja neuvosto (Liikkuvuuspaketti), C-541/20–C-555/20, EU:C:2024:818, 616 kohta). Lisäksi unionin oikeuden soveltamisesta huolehtivan kansallisen viranomaisen toiminta, joka on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa tai sitä soveltaen annetun kansallisen oikeuden kanssa, ei voi perustaa taloudellisessa toimijassa perusteltua luottamusta siihen (ks. vastaavasti tuomio 14.7.2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof, C-36/21, EU:C:2022:556, 27 ja 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66 Tältä osin on todettava, että delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 3 kohdassa ei säädetä täsmällisistä yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti tulliviranomaiset voivat luopua vaatimasta joitakin tämän artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyjä tietoja. Näin ollen vakiintunut hallintokäytäntö, jonka mukaan se, että haltijan kirjanpitoon sisältyvät kyseisten tavaroiden vapaa-alueelta poistuessa mukana olevaa CMR-rahtikirjaa koskevat tiedot, joihin liittyy niiden tullioikeudellista asemaa koskeva merkintä, joka on vahvistettu tullileimalla ja jonka tullivirkailija on allekirjoittanut, on riittävä erityisen tullimenettelyn päättämiseksi, ei ole delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan ja 3 kohdan vastainen.

67 Näin ollen haltija voi vedota tällaisen käytännön yhteydessä perusteltuun luottamukseen siitä, että sen kirjanpito on delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan mukainen. Näin voi olla muun muassa silloin, jos tulliviranomaiset ovat aikaisemmin ilmoittaneet haltijalle täsmällisesti, ehdottomasti ja yhtäpitävästi, että se, että hänen kirjanpitoonsa on sisällytetty tietoja, joiden perusteella voidaan yksilöidä tämän merkinnän sisältävä CMR-rahtikirja, riittää sen toteamiseksi, että haltija on täyttänyt mainitun artiklan mukaiset velvoitteensa. Tällaisessa tapauksessa haltijalla voi olla perusteltu luottamus siihen, että tulliviranomaiset ovat delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 3 kohdan mukaisesti luopuneet vaatimasta joitakin tämän artiklan 1 kohdassa säädettyjä tietoja.

68 Neljänteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että luottamuksensuojan periaatetta on tulkittava siten, että haltija voi perustaa perustellun luottamuksen siihen, että sen kirjanpito on delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan mukainen, tulliviranomaisten vakiintuneeseen käytäntöön, josta ilmenee täsmällisesti ja ehdottomasti, että se, että haltijan kirjanpitoon on sisällytetty ainoastaan kyseisten tavaroiden vapaa-alueelta poistuessa mukana olevaan CMR-rahtikirjaan liittyvät tiedot, joihin on liitetty tavaroiden tullioikeudellisesta asemasta käsin kirjoitettu merkintä, joka on vahvistettu tullileimalla ja jonka tullivirkailija on allekirjoittanut, riittää täyttämään tästä säännöksestä johtuvat velvollisuudet.

Viides kysymys

69 Viidennellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko unionin oikeus esteenä sellaisen oikeusvoimaa koskevan kansallisen säännöksen soveltamiselle, jolla jäsenvaltion tuomioistuin velvoitetaan mitätöimään haltijalla unionin tullikoodeksin 79 artiklan nojalla oleva tullivelka sillä perusteella, että tämän jäsenvaltion tuomioistuin, joka on toimivaltainen tutkimaan kyseiselle haltijalle samoista tullitoimenpiteistä ja samoilla perusteilla, joihin tämä velka perustuu, määrätyn hallinnollisen seuraamuksen laillisuuden, on todennut lainvoimaisessa tuomioistuinratkaisussa, että haltija ei ole jättänyt noudattamatta sillä unionin tullilainsäädännön mukaan olevia velvoitteita.

70 Aluksi on täsmennettävä, että vastaus tähän kysymykseen annetaan sitä tapausta varten, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo yhtäältä, että tulliviranomaiset eivät ole delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 3 kohdan mukaisesti muodollisesti poistaneet haltijan merkityksellisiä velvollisuuksia, ja toisaalta, että haltija ei voi pääasian olosuhteissa vedota perusteltuun luottamukseen siitä, että sen kirjanpito on delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan mukainen.

71 Tämän täsmennyksen jälkeen on muistutettava, että oikeusvoiman periaate on tärkeä sekä unionin oikeusjärjestyksessä että kansallisissa oikeusjärjestyksissä. Oikeusrauhan ja oikeussuhteiden vakauden sekä hyvän lainkäytön varmistamiseksi on näet tärkeää, että käytettävissä olevien oikeussuojakeinojen käytön tai näitä oikeussuojakeinoja varten säädettyjen määräaikojen päättymisen jälkeen lainvoimaisiksi tulleita tuomioistuinten ratkaisuja ei voida enää saattaa kyseenalaisiksi (ks. vastaavasti tuomio 7.4.2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Unionin oikeus ei näin ollen velvoita kansallista tuomioistuinta olemaan soveltamatta kansallisia menettelysääntöjä, joiden perusteella ratkaisu on oikeusvoimainen, vaikka siten olisi mahdollista korjata unionin oikeuden vastainen kansallinen tilanne. Unionin oikeudessa ei siis edellytetä, että kansallisen lainkäyttöelimen olisi lähtökohtaisesti peruutettava oikeusvoimainen ratkaisunsa

ottaakseen huomioon tulkinnan, jonka unionin tuomioistuin on omaksunut asian kannalta merkityksellisestä unionin oikeussäännöstä (tuomio 2.4.2020, CRPNPAC ja Vueling Airlines, C-370/17 ja C-37/18, EU:C:2020:260, 89 ja 90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Koska unionin lainsäädäntöä ei tästä ole, jäsenvaltioiden asiana on säätää sisäisessä oikeusjärjestyksessään oikeusvoiman periaatteen yksityiskohtaisesta toteuttamisesta jäsenvaltioiden menettelyllisen autonomian periaatteen nojalla. Nämä säännöt eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne säännöt, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia tilanteita (vastaavuusperiaate), eikä niillä saada tehdä unionin oikeusjärjestyksessä tunnustettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (tuomio 7.4.2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, 100 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

74 Lisäksi kaikkia sellaisia tapauksia, joissa on kyse siitä, tekeekö kansallinen menettelysääntö unionin oikeuden soveltamisen mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, on tarkasteltava siten, että huomioon otetaan tämän säännön merkitys koko oikeudenkäynnin, sen kulun sekä sen erityispiirteiden kannalta eri kansallisissa oikeuselimissä. Tämän osalta on tarvittaessa otettava huomioon kansallisen tuomioistuinjärjestelmän perustana olevat periaatteet, joita ovat muun muassa puolustautumisoikeuksien suojelu, oikeusvarmuuden periaate ja oikeudenkäyntimenettelyn moitteeton kulku (tuomio 2.4.2020, CRPNPAC ja Vueling Airlines, C-370/17 ja C-37/18, EU:C:2020:260, 93 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

75 On siis katsottu, että tehokkuusperiaate on esteenä oikeusvoiman periaatteen sellaiselle tulkinnalle, joka velvoittaisi kansallisen tuomioistuimen toistamaan unionin oikeuden virheellisen tulkinnan ja soveltamisen pelkästään siitä syystä, että vaikka sen käsiteltävänä olevalla asialla on eri kohde, se koskee samaa oikeussuhdetta tai samaa perustavanlaatuista seikkaa, jota on käsitelty lainvoimaisessa tuomiossa. Tällaisia esteitä unionin oikeussääntöjen tehokkaalle soveltamiselle ei nimittäin voida perustellusti oikeuttaa oikeusvarmuuden periaatteella, ja niiden on näin katsottava olevan tehokkuusperiaatteen vastaisia (ks. vastaavasti tuomio 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, 29–31 kohta; tuomio 2.4.2020, CRPNPAC ja Vueling Airlines, C-370/17 ja C-37/18, EU:C:2020:260, 94–96 kohta ja tuomio 7.4.2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, 102–104 kohta).

76 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ei kuitenkaan pidä toistaa sellaista unionin oikeuden virheellistä tulkintaa ja soveltamista, joka johtuu tuomioistuimen ratkaisusta, jossa on lopullisesti otettu kantaa oikeussuhteeseen tai perustavanlaatuiseen seikkaan, josta on kyse oikeusriidassa, jolla on eri kohde.

77 Ensinnäkin Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijan ratkaisema asia ja pääasia koskevat samoja tullitoimenpiteitä.

78 Toiseksi on tosin totta, että tullivelvollisuuden laiminlyönnistä voi aiheutua useita oikeudellisia seurauksia, kuten yhtäältä päävelan muodostavan sellaisen tullivelan syntyminen, joka muodostuu tuontitulleista ja arvonlisäverosta, ja toisaalta siihen liittyvien seuraamuksien määrääminen. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, haltijan on kuitenkin maksettava sekä päävelka että siihen liittyvät viivästysseuraamukset verohallinnon yhden ja saman päätöksen nojalla, ja ne perustuvat joka tapauksessa haltijan kirjanpitoa koskevien samojen velvoitteiden väitettyyn laiminlyöntiin kuin ne, joista oli kyse Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijan käsiteltäväksi saatetussa asiassa.

79 Näin ollen siltä osin kuin Latvian oikeudessa on sääntö, jonka mukaan rikostuomioistuinten ratkaisut sitovat hallintotuomioistuimia, tämän säännön väitetyn noudattamatta jättämisen riitauttamista, joka on tehty samoja tullitoimia koskevien oikeussuojakeinojen yhteydessä, olisi lähtökohtaisesti säänneltävä yhdenmukaisesti. Tehokkuusperiaate ei kuitenkaan voi olla esteenä lainvoimaisen tuomioistuinratkaisun oikeusvoiman noudattamiselle, kunhan tällä noudattamisella ei ole vaikutuksia muihin riitoihin kuin niihin, jotka koskevat saman hallintopäätöksen laillisuutta tai samoja tullitoimenpiteitä koskevien tosiseikkojen oikeudellista luonnehdintaa.

80 Viidenteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että unionin oikeus ei ole esteenä sellaisen oikeusvoimaa koskevan kansallisen säännöksen soveltamiselle, jolla jäsenvaltion tuomioistuin velvoitetaan mitätöimään tullivelka, joka haltijan on maksettava unionin tullikoodeksin 79 artiklan nojalla, sillä perusteella, että kyseisen jäsenvaltion tuomioistuin, joka on toimivaltainen tutkimaan tälle haltijalle samoista tullitoimenpiteistä ja samoista syistä, joihin tämä velka perustuu, määrätyn hallinnollisen seuraamuksen laillisuuden, on todennut lainvoimaisessa tuomioistuinratkaisussa, ettei haltija ole jättänyt noudattamatta unionin tullilainsäädännön mukaisia velvollisuuksiaan.

Oikeudenkäyntikulut

81 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 214 artiklan 1 kohtaa ja Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta 28.7.2015 annetun komission delegoidun asetuksen (EU) 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa

on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä sille, että vapaa-alueella harjoitettavaa toimintaa koskevan luvan haltija sisällyttää kirjanpitoonsa tietoja siitä, miten vapaa-aluemenettely on päätetty, ja tietoja, joiden avulla voidaan yksilöidä menettelyn päättämistä koskeva muu asiakirja kuin tulli-ilmoitus, mainitsematta kirjanpidossa yleisviitenumeroa, jolla yksilöidään tulli-ilmoitus, jolla kyseiset tavarat asetetaan myöhempään tullimenettelyyn.

2) Asetuksen N:o 952/2013 214 artiklan 1 kohtaa ja 215 artiklan 1 kohtaa sekä delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa

on tulkittava siten, että

– **ne eivät ole esteenä sille, että vapaa-alueella harjoitettavaa toimintaa koskevan luvan haltija merkitsee kirjanpitoonsa erityisen vapaa-aluemenettelyn päättämisen tiettyjen**

tavaroiden osalta ja tässä yhteydessä rajoittuu sisällyttämään siihen tietoja, jotka liittyvät ainoastaan kyseisten tavaroiden mukana niiden poistuessa kyseiseltä vapaa-alueelta olevaan, kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun yleissopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 tehdyllä pöytäkirjalla, mukaisesti laadittuun rahtikirjaan, jossa on mainittujen tavaroiden tullioikeudellisesta asemasta merkintä, joka on vahvistettu tullileimalla ja jonka tullivirkailija on allekirjoittanut, jos tulliviranomaiset ovat hyväksyneet tämän päättämistavan kyseisen 178 artiklan 3 kohdan mukaisesti

– **niissä ei edellytetä, että mainittu haltija tarkastaa tämän merkinnän todenperäisyyden.**

3) **Luottamuksensuojan periaatetta**

on tulkittava siten, että

vapaa-alueella harjoitettavaa toimintaa koskevan luvan haltija voi perustaa perustellun luottamuksen siihen, että sen kirjanpito on delegoidun asetuksen 2015/2446 178 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan mukainen, tulliviranomaisten vakiintuneeseen käytäntöön, josta ilmenee täsmällisesti ja ehdottomasti, että se, että haltijan kirjanpitoon on sisällytetty ainoastaan kyseisten tavaroiden vapaa-alueelta poistuessa mukana olevaan, kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun yleissopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 tehdyllä pöytäkirjalla, mukaisesti laadittuun rahtikirjaan liittyvät tiedot, joihin on liitetty tullioikeudellisesta asemasta käsin kirjoitettu merkintä, joka on vahvistettu tullileimalla ja jonka tullivirkailija on allekirjoittanut, riittää täyttämään tästä säännöksestä johtuvat velvollisuudet.

4) **Unionin oikeus ei ole esteenä sellaisen oikeusvoimaa koskevan kansallisen säännöksen soveltamiselle, jolla jäsenvaltion tuomioistuin velvoitetaan mitätöimään tullivelka, joka vapaa-alueella harjoitettavaa toimintaa koskevan luvan haltijan on maksettava asetuksen N:o 952/2013 79 artiklan nojalla, sillä perusteella, että kyseisen jäsenvaltion tuomioistuin, joka on toimivaltainen tutkimaan tälle vapaa-alueella harjoitettavaa toimintaa koskevan luvan haltijalle samoista tullitoimenpiteistä ja samoista syistä, joihin tämä velka perustuu, määrätyn hallinnollisen seuraamuksen laillisuuden, on todennut lainvoimaisessa tuomioistuinratkaisussa, ettei haltija ole jättänyt noudattamatta unionin tullilainsäädännön mukaisia velvollisuuksiaan.**

Allekirjoitukset