Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 16ης Ιανουαρίου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Τελωνειακή ένωση – Κανονισμός (ΕΕ) 952/2013 – Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας – Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) 2015/2446 – Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2015/2447 – Ελεύθερες ζώνες – Μεταβολή τελωνειακού χαρακτήρα από μη ενωσιακά σε ενωσιακά εμπορεύματα – Λογιστικές καταχωρίσεις του κατόχου άδειας άσκησης δραστηριοτήτων σε ελεύθερη ζώνη – Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη – Δεδικασμένο»

Στην υπόθεση C-376/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākā tiesa (Senāts) (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) με απόφαση της 14ης Ιουνίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Ιουνίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

«BALTIC CONTAINER TERMINAL» SIA

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis, πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, Δ. Γρατσία (εισηγητή) και E. Regan, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «BALTIC CONTAINER TERMINAL» SIA, εκπροσωπούμενη από τους D. Kiseļevs και A. Zieds, valdes locekļi,

– η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον E. Bārdiņš και τις J. Davidoviča και K. Pommere,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον E. Kalniņš και την F. Moro,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 11ης Ιουλίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία:

– του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α′, και παράγραφος 3, στοιχείο α′, του άρθρου 214, παράγραφος 1, καθώς και του άρθρου 215, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2013, L 269, σ. 1, στο εξής: ενωσιακός τελωνειακός κώδικας)·

– του άρθρου 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446 της Επιτροπής, της 28ης Ιουλίου 2015, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά λεπτομερείς κανόνες σχετικούς με ορισμένες από τις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2015, L 343, σ. 1), καθώς και

– των γενικών αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του δεδικασμένου.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «BALTIC CONTAINER TERMINAL» SIA (στο εξής: Baltic Container) και της Valsts ieņēmumu dienests (φορολογικής αρχής, Λεττονία) με αντικείμενο την καταβολή εισαγωγικών δασμών και φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για εμπορεύματα που εξήλθαν από την ελεύθερη ζώνη του λιμένα της Ρίγας (Λεττονία).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Ο ενωσιακός τελωνειακός κώδικας

3 Το άρθρο 5 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Ορισμοί», έχει ως εξής:

«Για τους σκοπούς του κώδικα, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

[…]

12) "τελωνειακή διασάφηση": πράξη με την οποία ένα πρόσωπο δηλώνει, με τους απαιτούμενους τύπους και διαδικασίες, τη βούλησή του να υπαγάγει εμπορεύματα σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς, με αναφορά, ενδεχομένως, τυχόν ειδικών ρυθμίσεων που θα πρέπει να εφαρμοσθούν·

[…]

16) “τελωνειακό καθεστώς”: οποιοδήποτε από τα ακόλουθα καθεστώτα στο οποίο μπορούν να υπαχθούν τα εμπορεύματα σύμφωνα με τον κώδικα:
α) θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία,
β) ειδικά καθεστώτα,
γ) εξαγωγή·

[…]

22) “τελωνειακός χαρακτήρας”: ο χαρακτήρας εμπορεύματος ως ενωσιακού ή μη ενωσιακού·

23) “ενωσιακά εμπορεύματα”: τα εμπορεύματα που υπάγονται σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες κατηγορίες:
α) εμπορεύματα που παράγονται εξ ολοκλήρου στο τελωνειακό έδαφος της [Ευρωπαϊκής] Ένωσης, χωρίς να ενσωματώνονται σε αυτά εμπορεύματα που εισάγονται από χώρες ή εδάφη εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης,
β) εμπορεύματα που έχουν εισαχθεί στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης από χώρες ή εδάφη εκτός του εν λόγω εδάφους και τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία,

[…]

24) “μη ενωσιακά εμπορεύματα”: εμπορεύματα άλλα από εκείνα που αναφέρονται στο σημείο 23) ή που έχουν απολέσει τον τελωνειακό τους χαρακτήρα ως ενωσιακών εμπορευμάτων·

[…]».

4 Το άρθρο 79 του εν λόγω κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Τελωνειακή οφειλή που γεννάται λόγω μη τήρησης υποχρεώσεων και όρων», προβλέπει τα εξής:

«1. Για τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε εισαγωγικό δασμό, γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή λόγω της μη τήρησης οποιουδήποτε από τα εξής:

α) μιας από τις υποχρεώσεις που καθορίζονται στην τελωνειακή νομοθεσία όσον αφορά την είσοδο μη ενωσιακών εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, την απομάκρυνσή τους από την τελωνειακή επιτήρηση ή τη διακίνηση, μεταποίηση, αποθήκευση, προσωρινή εναπόθεση, προσωρινή εισαγωγή ή διάθεση των εμπορευμάτων αυτών εντός του εν λόγω εδάφους,

[…]

3. Στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 στοιχεία α) και β), οφειλέτης είναι οποιοδήποτε από τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) πρόσωπο που όφειλε να τηρήσει τις συγκεκριμένες υποχρεώσεις,

[…]».

5 Το άρθρο 158, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Τελωνειακή διασάφηση εμπορευμάτων και τελωνειακή επιτήρηση ενωσιακών εμπορευμάτων», ορίζει τα εξής:

«Όλα τα εμπορεύματα που πρόκειται να υπαχθούν σε τελωνειακό καθεστώς, με εξαίρεση το καθεστώς ελεύθερης ζώνης, πρέπει να καλύπτονται από τελωνειακή διασάφηση κατάλληλη για το συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς.»

6 Το άρθρο 188 του ίδιου κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Επαλήθευση τελωνειακής διασάφησης», προβλέπει τα εξής:

«Για την επαλήθευση της ακρίβειας των στοιχείων τελωνειακής διασάφησης η οποία έχει γίνει αποδεκτή, οι τελωνειακές αρχές μπορούν:

α) να εξετάζουν τη διασάφηση και τα συνοδευτικά έγγραφα,

β) να ζητούν από το διασαφιστή να προσκομίσει άλλα έγγραφα,

γ) να εξετάζουν τα εμπορεύματα,

δ) να λαμβάνουν δείγματα για ανάλυση ή λεπτομερή έλεγχο των εμπορευμάτων.»

7 Το άρθρο 201 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Πεδίο εφαρμογής και αποτελέσματα» και συμπεριλαμβάνεται στον τίτλο VI του εν λόγω κώδικα, ο οποίος επιγράφεται «Θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και απαλλαγή από τον εισαγωγικό δασμό», ορίζει τα εξής:

«1. Μη ενωσιακά εμπορεύματα που προορίζονται για την ενωσιακή αγορά ή για ιδιωτική χρήση ή κατανάλωση εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία.

2. Για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία απαιτούνται τα ακόλουθα:

α) η είσπραξη κάθε οφειλόμενου εισαγωγικού δασμού,

β) η είσπραξη, ενδεχομένως, άλλων επιβαρύνσεων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις οικείες ισχύουσες διατάξεις για την είσπραξη αυτών των επιβαρύνσεων,

[…]

3. Η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία προσδίδει σε κάθε μη ενωσιακό εμπόρευμα τον τελωνειακό χαρακτήρα του ενωσιακού εμπορεύματος.»

8 Ο τίτλος VII του εν λόγω κώδικα αφορά τα ειδικά τελωνειακά καθεστώτα. Το κεφάλαιο I του τίτλου VII, το οποίο περιλαμβάνει τα άρθρα 210 έως 225, προβλέπει τις γενικές διατάξεις που ισχύουν ως προς τα ειδικά τελωνειακά καθεστώτα.

9 Το άρθρο 210 του εν λόγω κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Πεδίο εφαρμογής», ορίζει τα εξής:

«Τα εμπορεύματα είναι δυνατόν να υπαχθούν σε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες ειδικών καθεστώτων:

[…]

β) αποθήκευση: περιλαμβάνει την τελωνειακή αποταμίευση και τις ελεύθερες ζώνες,

[…]».

10 Το άρθρο 211, παράγραφος 1, στοιχείο β′, του ίδιου κώδικα έχει ως εξής:

«Απαιτείται άδεια από τις τελωνειακές αρχές για τα ακόλουθα:

[…]

β) τη λειτουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης που προορίζονται για την τελωνειακή αποταμίευση εμπορευμάτων, εκτός από τις περιπτώσεις όπου υπεύθυνη για τη λειτουργία της εγκατάστασης αποθήκευσης είναι η ίδια η τελωνειακή αρχή.»

11 Το άρθρο 214 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Λογιστικές καταχωρίσεις», προβλέπει τα εξής:

«1. Εκτός από το καθεστώς διαμετακόμισης, ή αν ορίζεται άλλως, ο κάτοχος της άδειας, ο δικαιούχος του καθεστώτος και όλα τα πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα που συνίσταται σε αποθήκευση, επεξεργασία ή μεταποίηση εμπορευμάτων, ή αγορά ή πώληση εμπορευμάτων σε ελεύθερες ζώνες, τηρούν κατάλληλες λογιστικές καταχωρίσεις, σύμφωνα με τον εγκεκριμένο από τις τελωνειακές αρχές τύπο.

Οι εν λόγω καταχωρίσεις περιέχουν τις πληροφορίες και τα στοιχεία που επιτρέπουν στις τελωνειακές αρχές να επιτηρούν το σχετικό καθεστώς, ιδίως όσον αφορά την εξακρίβωση της ταυτότητας των εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί σ' αυτό, τον τελωνειακό τους χαρακτήρα και τη μεταφορά τους.

[…]»

12 Το άρθρο 215 του εν λόγω κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Εκκαθάριση ειδικού καθεστώτος», ορίζει τα εξής:

«1. Σε περιπτώσεις άλλες εκτός από το καθεστώς διαμετακόμισης και με την επιφύλαξη του άρθρου 254, ένα ειδικό καθεστώς εκκαθαρίζεται όταν τα εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς ή τα μεταποιημένα προϊόντα υπάγονται σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς, εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, ή καταστρέφονται χωρίς να αφήσουν κατάλοιπα ή εγκαταλείπονται υπέρ του Δημοσίου σύμφωνα με το άρθρο 199.

[…]»

13 Κατά το άρθρο 247 του εν λόγω κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Μη ενωσιακά εμπορεύματα σε ελεύθερες ζώνες»:

«1. Τα μη ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν, ενώ παραμένουν σε ελεύθερη ζώνη, να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία ή να υπαχθούν σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, προσωρινής εισαγωγής ή ειδικού προορισμού, υπό τους όρους που ισχύουν για τα εν λόγω καθεστώτα.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα εμπορεύματα δεν θεωρείται ότι υπάγονται σε καθεστώς ελεύθερης ζώνης.

[…]»

Ο κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός 2015/2446

14 Το άρθρο 1 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, που φέρει τον τίτλο «Ορισμοί», έχει ως εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

[…]

22) "Κύριος αριθμός αναφοράς (MRN)": ο αριθμός καταχώρισης που χορηγείται από την αρμόδια τελωνειακή αρχή σε διασαφήσεις ή γνωστοποιήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφοι 9 έως 14 του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα], στις πράξεις με δελτίο TIR ή στα έγγραφα που πιστοποιούν τον τελωνειακό χαρακτήρα ενωσιακών εμπορευμάτων·

[…]».

15 Ο τίτλος V, κεφάλαιο 1, του εν λόγω κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού προβλέπει στο τμήμα 3, που περιλαμβάνει τα άρθρα 123 έως 127, τους κανόνες για την απόδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα ενωσιακών εμπορευμάτων. Κατά τα άρθρα αυτά, ο τελωνειακός χαρακτήρας ενωσιακών εμπορευμάτων μπορεί να αποδεικνύεται μέσω του παραστατικού «T2L» ή «T2LF», μέσω τιμολογίου ή εγγράφου μεταφοράς στο οποίο αναγράφεται ο κωδικός «T2L» ή «T2LF» συνοδευόμενος από την υπογραφή του αποστολέα ή, ελλείψει αποστολέα, του ενδιαφερομένου, μέσω δηλωτικού ναυτιλιακής εταιρείας ή μέσω των δελτίων TIR, ATA καθώς και των «εντύπων 302» για τη μεταφορά εμπορευμάτων κατά τα προβλεπόμενα στη Συμφωνία μεταξύ των Μερών του Βορειοατλαντικού Συμφώνου σχετικά με το καθεστώς των Δυνάμεών τους, η οποία υπεγράφη στο Λονδίνο στις 19 Ιουνίου 1951.

16 Το άρθρο 178 του εν λόγω κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού, που φέρει τον τίτλο «Λογιστικές καταχωρίσεις», ορίζει τα εξής:

«1. Οι λογιστικές καταχωρίσεις που αναφέρονται στο άρθρο 214, παράγραφος 1, του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα] περιέχουν τα εξής:

[…]

β) τον MRN ή, όταν δεν υπάρχει, οποιονδήποτε άλλο αριθμό ή κωδικό που επιτρέπει την αναγνώριση των τελωνειακών διασαφήσεων μέσω των οποίων τα εμπορεύματα υπάγονται σε ειδικό καθεστώς και, όταν έχει γίνει εκκαθάριση του καθεστώτος σύμφωνα με το άρθρο 215, παράγραφος 1, του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα], πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο εκκαθάρισης του καθεστώτος·

γ) τα δεδομένα τα οποία επιτρέπουν την αδιαμφισβήτητη αναγνώριση τελωνειακών εγγράφων άλλων εκτός των τελωνειακών διασαφήσεων, οποιωνδήποτε άλλων εγγράφων όσον αφορά την υπαγωγή εμπορευμάτων σε ειδικό καθεστώς και οποιωνδήποτε άλλων εγγράφων όσον αφορά την αντίστοιχη εκκαθάριση του καθεστώτος·

[…]

2. Σε περίπτωση ελεύθερων ζωνών, οι λογιστικές καταχωρίσεις περιέχουν, εκτός των πληροφοριών που προβλέπονται στην παράγραφο 1, τα ακόλουθα:

α) τα στοιχεία αναγνώρισης των εγγράφων μεταφοράς για τα εμπορεύματα που εισέρχονται στις ελεύθερες ζώνες ή εξέρχονται από αυτές·

[…]

3. Οι τελωνειακές αρχές δύνανται να εφαρμόσουν απαλλαγή από την απαίτηση παροχής ορισμένων από τις πληροφορίες που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2, εφόσον αυτό δεν επηρεάζει αρνητικά την τελωνειακή επιτήρηση και τους ελέγχους της χρήσης ειδικού καθεστώτος.

[…]»

Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2015/2447

17 Το άρθρο 226 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2015/2447 της Επιτροπής, της 24ης Νοεμβρίου 2015, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2015, L 343, σ. 558), που φέρει τον τίτλο «Κύριος αριθμός αναφοράς» και προβλέπει λεπτομερείς κανόνες εφαρμογής του τιτλοφορούμενου «Αποδοχή τελωνειακής διασάφησης» άρθρου 172 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, ορίζει τα εξής:

«Με εξαίρεση τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η τελωνειακή διασάφηση υποβάλλεται προφορικά ή με πράξη που θεωρείται ως τελωνειακή διασάφηση, ή κατά τις οποίες η τελωνειακή διασάφηση λαμβάνει τη μορφή εγγραφής στις λογιστικές καταχωρίσεις του διασαφιστή σύμφωνα με το άρθρο 182 του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα], οι τελωνειακές αρχές κοινοποιούν στον διασαφιστή την αποδοχή της τελωνειακής διασάφησης, έναν MRN για την εν λόγω διασάφηση και την ημερομηνία αποδοχής της.

Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται έως τις αντίστοιχες ημερομηνίες έναρξης λειτουργίας [του Αυτοματοποιημένου Συστήματος Εξαγωγών (ΑΣΕ)] και [του Νέου Μηχανογραφημένου Συστήματος Διαμετακόμισης (ΝΜΣΔ)] και της αναβάθμισης των εθνικών συστημάτων εισαγωγών που αναφέρονται στο παράρτημα της εκτελεστικής απόφασης 2014/255/ΕΕ [της Επιτροπής, της 29ης Απριλίου 2014, για την εκπόνηση του προγράμματος εργασιών για τον ενωσιακό τελωνειακό κώδικα (ΕΕ 2014, L 134, σ. 46)].»

Το λεττονικό δίκαιο

Το διάταγμα αριθ. 500 του Υπουργικού Συμβουλίου σχετικά με τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, την προσωρινή εναπόθεση και τις ελεύθερες ζώνες

18 Το σημείο 77 του Ministru kabineta noteikumi Nr. 500 «Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi» (διατάγματος αριθ. 500 του Υπουργικού Συμβουλίου σχετικά με τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, την προσωρινή εναπόθεση και τις ελεύθερες ζώνες), της 22ας Αυγούστου 2017 (*Latvijas Vēstnesis*, 2017, αριθ. 173), προβλέπει τα εξής:

«Κάθε πρόσωπο στην ελεύθερη ζώνη του οποίου αποθηκεύονται, υποβάλλονται σε επεξεργασία, πωλούνται ή αγοράζονται μη ενωσιακά εμπορεύματα οφείλει να προβαίνει σε λογιστική καταχώριση και ταυτοποίηση των αποθηκευμένων στην ελεύθερη ζώνη εμπορευμάτων.»

19 Το σημείο 79 του διατάγματος αυτού έχει ως εξής:

«Ο ενδιαφερόμενος οφείλει να προσκομίζει, εντός της προθεσμίας που καθορίζεται στην έγκριση, μηνιαίο συγκεντρωτικό κατάλογο των μη ενωσιακών εμπορευμάτων που εισήλθαν στην ελεύθερη ζώνη, εξήλθαν από τη ζώνη αυτή και καταχωρίστηκαν λογιστικώς κατά τη διάρκεια του προηγούμενου μήνα, αναγράφοντας τον αριθμό του τελωνειακού εγγράφου ή τον αριθμό της φορτωτικής με τον οποίον τα εμπορεύματα εισήλθαν στην ελεύθερη ζώνη και εξήλθαν από τη ζώνη αυτή, ή να παρέχει στους υπαλλήλους της φορολογικής αρχής διαδικτυακή πρόσβαση στο σύστημα λογιστικής καταγραφής των εμπορευμάτων.»

Ο νόμος περί διοικητικής διαδικασίας και διοικητικής δικονομίας

20 Το άρθρο 153, παράγραφος 3, του Administratīvā procesa likums (νόμου περί διοικητικής διαδικασίας και διοικητικής δικονομίας) της 25ης Οκτωβρίου 2001 (*Latvijas Vēstnesis* 2001, αριθ. 164), ορίζει τα εξής:

«Τα πραγματικά περιστατικά που διαπιστώνονται στο σκεπτικό δικαστικής απόφασης καταστείσας αμετάκλητης δεν χρειάζεται να αποδειχθούν εκ νέου κατά την εκδίκαση διοικητικής υπόθεσης μεταξύ των ίδιων διαδίκων.»

Ο νόμος περί της δικαστικής εξουσίας

21 Το άρθρο 16, παράγραφοι 3 και 4, του Likums «Par tiesu varu» (νόμου περί της δικαστικής εξουσίας), της 15ης Δεκεμβρίου 1992 (*Latvijas Vēstnesis*, 1993, αριθ. 1/2), προβλέπει τα εξής:

«(3) Η δικαστική απόφαση δεσμεύει το δικαστήριο όταν εκδικάζει άλλες υποθέσεις συναφείς με την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω δικαστική απόφαση, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει ο νόμος.

(4) Οι εν λόγω αποφάσεις έχουν ισχύ νόμου, παράγουν αποτελέσματα erga omnes και πρέπει να τηρούνται όπως οι νόμοι.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

22 Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης, Baltic Container, είναι κάτοχος άδειας για την άσκηση δραστηριοτήτων φόρτωσης, εκφόρτωσης και αποθήκευσης εμπορευμάτων στην ελεύθερη ζώνη του λιμένα της Ρίγας. Η φορολογική αρχή ενέκρινε τις λογιστικές καταχωρίσεις, κατά την έννοια του άρθρου 214 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, με τις οποίες η Baltic Container καταγράφει τα εμπορεύματα που τοποθετούνται στην ελεύθερη ζώνη.

23 Στο πλαίσιο ελέγχου της λογιστικής καταγραφής των εμπορευμάτων που ήταν τοποθετημένα στην ελεύθερη ζώνη, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι ορισμένα μη ενωσιακά εμπορεύματα, κατά την έννοια του άρθρου 5, σημείο 24, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, εν προκειμένω καλάθια από πλαστικό ρατάν, τα οποία είχαν εισέλθει διά θαλάσσης στην ελεύθερη ζώνη με τρία εμπορευματοκιβώτια στις 2 Οκτωβρίου 2018, 18 Δεκεμβρίου 2018 και 15 Ιανουαρίου 2019 και είχαν αναγραφεί στις λογιστικές καταχωρίσεις της Baltic Container, εξήλθαν από την ελεύθερη ζώνη της Ρίγας στις 2 Οκτωβρίου 2018, 18 Δεκεμβρίου 2018 και 17 Ιανουαρίου 2019 χωρίς εφαρμογή επόμενου τελωνειακού καθεστώτος. Συνεπώς το ειδικό τελωνειακό καθεστώς της αποθήκευσης σε ελεύθερη ζώνη δεν εκκαθαρίστηκε. Η φορολογική αρχή συμπέρανε ότι τα επίμαχα εμπορεύματα είχαν απομακρυνθεί από την τελωνειακή επιτήρηση, πράγμα που, κατά την εν λόγω αρχή, συνεπαγόταν τη γέννηση τελωνειακής οφειλής εις βάρος της Baltic Container δυνάμει του άρθρου 79 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

24 Με απόφαση της 19ης Ιουλίου 2019, η φορολογική αρχή υποχρέωσε την Baltic Container να καταβάλει εισαγωγικούς δασμούς, ΦΠΑ καθώς και προσαυξήσεις υπερημερίας σε σχέση με τις δύο αυτές επιβαρύνσεις.

25 Με απόφαση της 9ης Ιουλίου 2021, το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο, Λεττονία) απέρριψε την προσφυγή της Baltic Container κατά της απόφασης αυτής σε ό,τι αφορούσε τους εισαγωγικούς δασμούς και τον ΦΠΑ. Το ως άνω δικαστήριο επισήμανε ότι τα εμπορεύματα είχαν εξέλθει από την ελεύθερη ζώνη βάσει τριών φορτωτικών που είχαν εκδοθεί σύμφωνα με τη σύμβαση επί του Συμβολαίου διά την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς που υπογράφηκε στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978, στις οποίες ο τελωνειακός χαρακτήρας των εμπορευμάτων δηλωνόταν με το σημείο «C», που προσδιορίζει «ενωσιακά εμπορεύματα» κατά την έννοια του άρθρου 5, σημείο 23, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, πράγμα που πιστοποιήθηκε με τη σφραγίδα του τελωνείου και την υπογραφή τελωνειακού υπαλλήλου (στο εξής: φορτωτικές CMR). Πλην όμως, μετά την έξοδο των εμπορευμάτων από την ελεύθερη ζώνη, οι τελωνειακοί υπάλληλοι διαπίστωσαν ότι δεν διέθεταν έγγραφα που να δικαιολογούν τη μεταβολή του τελωνειακού χαρακτήρα τους από «μη ενωσιακά» σε «ενωσιακά εμπορεύματα».

26 Πράγματι, κατά το άνω δικαστήριο, από τους εφαρμοστέους κανόνες προκύπτει ότι μια φορτωτική CMR μπορεί να χρησιμεύσει ως απόδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα ενωσιακών εμπορευμάτων μόνον ως προς εμπορεύματα που έχουν ήδη τον χαρακτήρα αυτόν και όχι ως προς εμπορεύματα που τον αποκτούν κατόπιν μεταβολής τελωνειακού χαρακτήρα. Μια τέτοια μεταβολή τελωνειακού χαρακτήρα μπορεί να αποδειχθεί με τελωνειακή διασάφηση φέρουσα MRN ή με φορτωτική επίσης φέρουσα MRN ο οποίος αποδόθηκε στην εν λόγω τελωνειακή διασάφηση. Επομένως, εφόσον απουσιάζει η μνεία MRN βάσει του οποίου θα μπορούσε να διαπιστωθεί η εφαρμογή τελωνειακού καθεστώτος που να προσδίδει τον ως άνω τελωνειακό χαρακτήρα σε μη ενωσιακά εμπορεύματα, η χειρόγραφη σημείωση «χαρακτήρας C», η υπογραφή και η σφραγίδα που έχουν τεθεί σε φορτωτική CMR δεν μπορούν να αποτελέσουν απόδειξη περί μεταβολής του εν λόγω χαρακτήρα σε ενωσιακό.

27 Η Baltic Container άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης της 9ης Ιουλίου 2021, η οποία μνημονεύεται στη σκέψη 25 της παρούσας απόφασης, ενώπιον του Augstākā tiesa (Senāts) (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Λεττονία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.

28 Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως, η Baltic Container υποστηρίζει ότι δεν παρέβη καμία νόμιμη υποχρέωση ως κάτοχος άδειας άσκησης δραστηριοτήτων σε ελεύθερη ζώνη (στο εξής: κάτοχος άδειας), ότι δεν είχε εν επιγνώσει συμμετάσχει στην παράνομη έξοδο των επίμαχων εμπορευμάτων από την οικεία ελεύθερη ζώνη και ότι δεν γνώριζε ούτε μπορούσε να γνωρίζει τον παράνομο χαρακτήρα της εξόδου αυτής. Πράγματι, κατέγραψε τα εμπορεύματα αυτά στις λογιστικές της καταχωρίσεις, σύμφωνα με την έγκριση που είχε χορηγήσει η φορολογική αρχή, και τα παρέδωσε στον μεταφορέα σύμφωνα με τις φορτωτικές CMR, οι οποίες έφεραν τη σφραγίδα του τελωνείου καθώς και ενυπόγραφη σημείωση τελωνειακού υπαλλήλου κατά την οποία ο τελωνειακός χαρακτήρας των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν χαρακτήρας ενωσιακών εμπορευμάτων, πράγμα που συνάδει προς την τελωνειακή πρακτική. Επομένως, η Baltic Container μπορούσε ευλόγως να θεωρεί ότι το ειδικό τελωνειακό καθεστώς της αποθήκευσης σε ελεύθερη ζώνη, υπό το οποίο τελούσαν τα εμπορεύματα, εκκαθαρίστηκε.

29 Η Baltic Container επικαλείται περαιτέρω απόφαση του Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (εφετείου Ρίγας, ποινικό τμήμα, Λεττονία) της 5ης Φεβρουαρίου 2021, με την οποία το δικαστήριο αυτό ακύρωσε τις διοικητικές κυρώσεις που είχαν επιβληθεί στην αναιρεσείουσα της κύριας δίκης υπό μορφή προστίμων για τις ίδιες πράξεις με εκείνες που ήταν επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση. Κατά την απόφαση εκείνη, η Baltic Container δεν είχε παραβεί το άρθρο 215, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, δεδομένου ότι δεν είχε μεταφέρει τα εμπορεύματα εκτός της ελεύθερης ζώνης πριν εφαρμόσει επόμενο τελωνειακό καθεστώς. Ειδικότερα, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι δεν υπήρχε κανένας λόγος να θεωρηθεί ότι μια φορτωτική CMR που έφερε την ένδειξη «χαρακτήρας C» και τη σφραγίδα του τελωνείου καθώς και την υπογραφή τελωνειακού υπαλλήλου δεν αρκούσε για να υπαχθούν τα εμπορεύματα αυτά σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς. Το ίδιο δικαστήριο διαπίστωσε επίσης ότι υφίστατο τελωνειακή πρακτική κατά την οποία τα εμπορεύματα υπάγονταν σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς όταν η αντίστοιχη φορτωτική CMR έφερε την ένδειξη «χαρακτήρας C», πιστοποιούμενη από τη σφραγίδα του τελωνείου.

30 Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι, κατά την έξοδο των εμπορευμάτων από την ελεύθερη ζώνη, η Baltic Container δεν επέδειξε μέριμνα όσον αφορά την υπαγωγή τους σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς ούτε περιέλαβε στις λογιστικές καταχωρίσεις της τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446. Κατά τη φορολογική αρχή, ο τελωνειακός χαρακτήρας των μη ενωσιακών εμπορευμάτων μπορεί να μεταβληθεί σε τελωνειακό χαρακτήρα ενωσιακών εμπορευμάτων μόνο διά της εφαρμογής επόμενου τελωνειακού καθεστώτος κατόπιν υποβολής τελωνειακής διασάφησης προσδιοριζόμενης από MRN. Επομένως, η Baltic Container όφειλε να είχε παραθέσει στις λογιστικές καταχωρίσεις της έναν MRN που να καθιστά δυνατή την αναγνώριση της τελωνειακής διασάφησης η οποία επέφερε τη μεταβολή του τελωνειακού χαρακτήρα των επίμαχων εμπορευμάτων από μη ενωσιακά σε ενωσιακά εμπορεύματα, δεδομένου ότι η ένδειξη «χαρακτήρας C» την οποίαν έφεραν οι φορτωτικές CMR δεν αρκούσε συναφώς.

31 Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει ως προς το κατά πόσον η Baltic Container είχε τη δυνατότητα να ελέγξει τον τελωνειακό χαρακτήρα των επίμαχων εμπορευμάτων βάσει MRN αναγραφόμενου στις φορτωτικές CMR και να επαληθεύσει τη γνησιότητα ενός εγγράφου T2L, βάσει του οποίου τελωνειακή αρχή άλλου κράτους μέλους θα μπορούσε να έχει μεταβάλει τον χαρακτήρα αυτόν, από τη στιγμή που δεν είναι βέβαιο ότι η ως άνω εταιρία είχε πρόσβαση στις απαιτούμενες προς

τούτο βάσεις δεδομένων. Επιπλέον, κατά τον χρόνο των επίμαχων στην κύρια δίκη τελωνειακών πράξεων, η πρακτική της φορολογικής αρχής συνίστατο στην υποβολή όλων των ενωσιακών εμπορευμάτων σε συμπληρωματικό τελωνειακό έλεγχο πριν από την έξοδό τους από την οικεία λιμενική ζώνη, στο δε πλαίσιο αυτό οι φορτωτικές CMR περιελάμβαναν, ως απόδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα των ενωσιακών εμπορευμάτων, σημείωση περί του χαρακτήρα αυτού υπογεγραμμένη από τον τελωνειακό υπάλληλο και φέρουσα τη σφραγίδα του σημείου τελωνειακού ελέγχου.

32 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει επίσης ότι, σύμφωνα με την πράξη με την οποίαν οι λεττονικές τελωνειακές αρχές ενέκριναν τον τύπο των λογιστικών καταχωρίσεων τις οποίες τηρούσε η Baltic Container, αυτή οφείλει να τις διατηρεί σε διαδικτυακό σύστημα και να παρέχει στις εν λόγω τελωνειακές αρχές πρόσβαση στο σύστημα αυτό. Η Baltic Container πρέπει, σύμφωνα με την εν λόγω πράξη έγκρισης, να διατηρεί τα πρωτότυπα ή αντίγραφα των εγγράφων μεταφοράς που συνοδεύουν τα εμπορεύματα τα οποία εισέρχονται στην οικεία ελεύθερη ζώνη και εξέρχονται από τη ζώνη αυτή. Εάν τα εμπορεύματα εισέρχονται στην εν λόγω ελεύθερη ζώνη ή εξέρχονται από αυτή διά της κατάρτισης τελωνειακής διασάφησης ή διασάφησης επανεξαγωγής στην οποία σημειώνεται MRN, η Baltic Container δεν υποχρεούται, ως κάτοχος άδειας, να φυλάσσει αντίγραφα του MRN για τα εν λόγω εμπορεύματα. Προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή καταχώριση των πληροφοριών στις βάσεις δεδομένων των τελωνείων και των τερματικών σταθμών, η εν λόγω πράξη έγκρισης τροποποιήθηκε αργότερα και προβλέπει πλέον ότι, όταν ένα φορτίο έχει διασαφηθεί η υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς και του έχει αποδοθεί MRN, δεν χρειάζεται να φυλάσσονται αντίγραφα των εγγράφων μεταφοράς.

33 Το αιτούν δικαστήριο εκτίμησε ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, έπρεπε να ερωτηθεί το Δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας που αφορά τους όρους εκκαθάρισης του τελωνειακού καθεστώτος της αποθήκευσης σε ελεύθερη ζώνη καθώς και τις υποχρεώσεις που βαρύνουν επιχείρηση όπως η Baltic Container όσον αφορά τα στοιχεία που πρέπει να διατηρούνται στις λογιστικές καταχωρίσεις της και την ενδεχόμενη επαλήθευση της μεταβολής του τελωνειακού χαρακτήρα. Σε περίπτωση που οι τελωνειακοί κανόνες της Ένωσης έχουν την έννοια ότι μεταβολή του τελωνειακού χαρακτήρα δεν μπορεί να λάβει χώρα σύμφωνα με τους κανόνες που εφάρμοσε η Baltic Container, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται περαιτέρω αν η τελευταία μπορεί να θεμελιώσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στην πρακτική των τελωνειακών αρχών να αναγράφουν στις φορτωτικές CMR τον τελωνειακό χαρακτήρα των εμπορευμάτων που εξέρχονται από ελεύθερη ζώνη.

34 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά επίσης αν η αρχή του δεδικασμένου, η οποία αναγνωρίζεται στο εθνικό και στο ενωσιακό δίκαιο, του απαγορεύει να καταλήξει σε διαφορετικά συμπεράσματα από εκείνα τα οποία συνήγαγε το Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (εφετείο Ρίγας, ποινικό τμήμα) με απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2021, η οποία κατέστη αμετάκλητη και με την οποία κρίθηκε ότι η Baltic Container δεν είναι ένοχη για μη τήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 79 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, των υποχρεώσεων που υπέχει από την τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης.

35 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Augstākā tiesa (Senāts) (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπει το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, σε συνδυασμό με το άρθρο 214, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, την εκκαθάριση του ειδικού καθεστώτος "ελεύθερης ζώνης" χωρίς να καταχωριστεί στο ηλεκτρονικό σύστημα λογιστικών καταχωρίσεων ο [MRN] ο οποίος προσδιορίζει την τελωνειακή διασάφηση δυνάμει της οποίας τα εμπορεύματα υπάγονται στο επόμενο τελωνειακό καθεστώς;

2) Επιτρέπουν το άρθρο 214, παράγραφος 1, και το άρθρο 215, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα καθώς και το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 στον δικαιούχο του ειδικού καθεστώτος "ελεύθερης ζώνης" να εκκαθαρίσει το εν λόγω καθεστώς βασιζόμενος αποκλειστικά και μόνον σε εγγραφή υπαλλήλου της τελωνειακής αρχής στο έγγραφο μεταφοράς των εμπορευμάτων (φορτωτική CMR) σχετική με τον τελωνειακό χαρακτήρα τους, χωρίς να ελέγξει ο ίδιος την ισχύ του τελωνειακού χαρακτήρα των εν λόγω εμπορευμάτων;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα: Ποιος βαθμός ελέγχου είναι επαρκής κατά το άρθρο 214, παράγραφος 1, και το άρθρο 215, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 προκειμένου να θεωρηθεί ότι το ειδικό καθεστώς "ελεύθερης ζώνης" εκκαθαρίστηκε δεόντως;

4) Μπορεί ο δικαιούχος του ειδικού καθεστώτος "ελεύθερης ζώνης" να έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, λόγω της επιβεβαίωσης εκ μέρους των τελωνειακών αρχών, στην αλλαγή του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων από "μη ενωσιακά εμπορεύματα" σε "ενωσιακά εμπορεύματα", μολονότι στην εν λόγω επιβεβαίωση δεν μνημονεύονται ο λόγος αλλαγής του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων ούτε στοιχεία από τα οποία καθίσταται δυνατή η εξακρίβωση του λόγου αυτού;

5) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα: Πρέπει να γίνει δεκτό ότι, λαμβανομένης υπόψη της αρχής του δεδικασμένου που κατοχυρώνεται στο εθνικό δίκαιο και στο δίκαιο της Ένωσης, συνιστά λόγο απαλλαγής από την τελωνειακή οφειλή που γεννάται δυνάμει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α′, και παράγραφος 3, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα το γεγονός ότι σε άλλη υπόθεση η οποία εκδικάστηκε από εθνικό δικαστήριο κρίθηκε, αμετάκλητα, ότι, βάσει των διαδικασιών που έχουν καθιερώσει οι τελωνειακές αρχές, ο δικαιούχος του τελωνειακού καθεστώτος δεν διέπραξε παράβαση όσον αφορά το τελωνειακό καθεστώς "ελεύθερης ζώνης";»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

36 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 214, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν στον κάτοχο άδειας να αναγράφει στις λογιστικές καταχωρίσεις του

ότι το τελωνειακό καθεστώς ελεύθερης ζώνης στο οποίο είχαν υπαχθεί τα εμπορεύματα εκκαθαρίστηκε χωρίς να παραθέτει στις ως άνω λογιστικές καταχωρίσεις τον MRN που καθιστά δυνατή την αναγνώριση της τελωνειακής διασάφησης για την υπαγωγή των εμπορευμάτων σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς.

37 Το άρθρο 214, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιβάλλει στον κάτοχο της άδειας την υποχρέωση να τηρεί κατάλληλες λογιστικές καταχωρίσεις, σύμφωνα με τον εγκεκριμένο από τις τελωνειακές αρχές τύπο. Κατά το δεύτερο εδάφιο της ως άνω παραγράφου 1, οι εν λόγω καταχωρίσεις περιέχουν τις πληροφορίες και τα στοιχεία που επιτρέπουν στις τελωνειακές αρχές να επιτηρούν το σχετικό καθεστώς, ιδίως όσον αφορά την εξακρίβωση της ταυτότητας των εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί σ' αυτό, τον τελωνειακό τους χαρακτήρα και τη μεταφορά τους.

38 Το περιεχόμενο της υποχρέωσης αυτής αποσαφηνίζεται στο άρθρο 178, παράγραφος 1, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, το οποίο απαριθμεί τα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν οι εν λόγω καταχωρίσεις και προβλέπει, μεταξύ άλλων, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο κάτοχος άδειας υποχρεούται να συμπεριλάβει MRN στις καταχωρίσεις αυτές.

39 Ειδικότερα, το στοιχείο β′ της ως άνω παραγράφου 1 του άρθρου 178 προβλέπει δύο διαφορετικές υποχρεώσεις, ήτοι ότι οι λογιστικές καταχωρίσεις πρέπει να περιλαμβάνουν, αφενός, τον MRN ή, όταν δεν υπάρχει, οποιονδήποτε άλλο αριθμό ή κωδικό που επιτρέπει την αναγνώριση των τελωνειακών διασαφήσεων διά των οποίων τα εμπορεύματα υπάγονται σε ειδικό καθεστώς και, αφετέρου, όταν έχει γίνει εκκαθάριση του καθεστώτος, πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο εκκαθάρισης του καθεστώτος.

40 Όσον αφορά όμως την πρώτη από τις υποχρεώσεις αυτές, επισημαίνεται, όπως τόνισε και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 41 των προτάσεών της, ότι, κατά το άρθρο 158, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, για την υπαγωγή εμπορευμάτων στο ειδικό τελωνειακό καθεστώς της ελεύθερης ζώνης δεν χρειάζεται τελωνειακή διασάφηση, με αποτέλεσμα να μη γνωστοποιείται MRN στο πλαίσιο της υπαγωγής αυτής.

41 Η δεύτερη υποχρέωση αφορά την εκκαθάριση του ειδικού καθεστώτος στο οποίο έχουν υπαχθεί τα οικεία εμπορεύματα. Κατά το άρθρο 215, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, το ειδικό τελωνειακό καθεστώς της ελεύθερης ζώνης μπορεί να εκκαθαριστεί με τέσσερις διαφορετικούς τρόπους. Πρώτον, όταν τα εμπορεύματα τα οποία αφορά το καθεστώς αυτό υπάγονται σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς, δεύτερον, όταν εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, τρίτον, όταν καταστρέφονται χωρίς να αφήσουν κατάλοιπα και, τέταρτον, όταν εγκαταλείπονται υπέρ του Δημοσίου.

42 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι τα τρία επίμαχα στην κύρια δίκη φορτία υπήχθησαν στο ειδικό τελωνειακό καθεστώς της ελεύθερης ζώνης ως μη ενωσιακά εμπορεύματα και εξήλθαν από αυτό λίαν συντόμως ως ενωσιακά εμπορεύματα. Μια τέτοια όμως μεταβολή του τελωνειακού χαρακτήρα των επίμαχων εμπορευμάτων μπορεί να χωρήσει μόνο κατόπιν υπαγωγής τους στο τελωνειακό καθεστώς της θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία.

43 Πράγματι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 201, παράγραφος 3, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, κάθε μη ενωσιακό εμπόρευμα που τίθεται σε ελεύθερη κυκλοφορία αποκτά τον τελωνειακό χαρακτήρα ενωσιακού εμπορεύματος. Εξάλλου, από το άρθρο 247, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα προκύπτει ότι τα μη ενωσιακά εμπορεύματα μπορούν να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία ενώ παραμένουν σε ελεύθερη ζώνη.

44 Προς τον σκοπό αυτό, υποβάλλεται για τα οικεία εμπορεύματα τελωνειακή διασάφηση σύμφωνα με το άρθρο 158, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, στην οποία χορηγείται MRN, κατά την έννοια του άρθρου 1, σημείο 22, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 και υπό τους όρους του άρθρου 226 του εκτελεστικού κανονισμού 2015/2447.

45 Κατά το άρθρο 226, πρώτο εδάφιο, του εκτελεστικού κανονισμού 2015/2447, εξαιρουμένης της περίπτωσης κατά την οποία η τελωνειακή διασάφηση υποβάλλεται προφορικώς ή με πράξη που θεωρείται ως τελωνειακή διασάφηση ή κατά την οποία λαμβάνει τη μορφή εγγραφής στις λογιστικές καταχωρίσεις του διασαφητή, οι τελωνειακές αρχές κοινοποιούν στον διασαφητή MRN για την εν λόγω διασάφηση.

46 Βεβαίως, κατά το δεύτερο εδάφιο του ως άνω άρθρου 226, το εν λόγω άρθρο δεν εφαρμόζεται έως τις ημερομηνίες έναρξης λειτουργίας αντιστοίχως του ΑΣΕ και του ΝΜΣΔ καθώς και έως την αναβάθμιση των εθνικών συστημάτων εισαγωγών που αναφέρονται στο παράρτημα της εκτελεστικής απόφασης 2014/255.

47 Εντούτοις, είναι αδιαμφισβήτητο ότι το πρώτο ερώτημα στηρίζεται σε δύο σιωπηρές παραδοχές. Η πρώτη είναι ότι τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις τρεις ειδικές περιπτώσεις που προβλέπονται στο εν λόγω άρθρο 226, πρώτο εδάφιο, κατά τις οποίες δεν χορηγείται MRN. Η δεύτερη είναι ότι τα εν λόγω πραγματικά περιστατικά είναι μεταγενέστερα της ημερομηνίας έναρξης λειτουργίας του ΑΣΕ και του ΝΜΣΔ καθώς και της ημερομηνίας αναβάθμισης των λεττονικών συστημάτων εισαγωγών που αναφέρονται στο παράρτημα της εκτελεστικής απόφασης 2014/255.

48 Κατά συνέπεια, κατά την απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να λαμβάνεται ως δεδομένο ότι, σε αντίθεση με την αρχική υπαγωγή των οικείων εμπορευμάτων στο ειδικό καθεστώς της ελεύθερης ζώνης, η μεταγενέστερη υπαγωγή των εμπορευμάτων αυτών στο τελωνειακό καθεστώς της ελεύθερης κυκλοφορίας έπρεπε να είχε οδηγήσει σε υποβολή τελωνειακής διασάφησης και ότι επομένως κατά τη στιγμή της εκκαθάρισης του καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης, ο διασαφητής έπρεπε να διαθέτει MRN που να καθιστά δυνατή την αναγνώριση της διασάφησης αυτής.

49 Τούτου λεχθέντος, επισημαίνεται ότι η δεύτερη υποχρέωση την οποία προβλέπει το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 περιορίζεται στην επιταγή να περιέχουν οι λογιστικές καταχωρίσεις του κατόχου άδειας πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο εκκαθάρισης του καθεστώτος χωρίς να απαιτείται να περιλαμβάνεται στις εν λόγω λογιστικές καταχωρίσεις MRN.

50 Ομοίως, το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του εν λόγω κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού επιβάλλει την υποχρέωση να παρατίθενται στις λογιστικές καταχωρίσεις του κατόχου άδειας τα δεδομένα τα οποία καθιστούν δυνατή την αδιαμφισβήτητη αναγνώριση των εγγράφων τα οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, χωρίς να απαιτεί να περιλαμβάνεται στις εν λόγω λογιστικές καταχωρίσεις MRN.

51 Επομένως, η διάταξη αυτή δεν υποχρεώνει τον κάτοχο άδειας να παραθέτει στις λογιστικές καταχωρίσεις του τον MRN ο οποίος καθιστά δυνατή την αναγνώριση της τελωνειακής διασάφησης που οδήγησε στην εκκαθάριση του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος της αποθήκευσης σε ελεύθερη ζώνη διά της υπαγωγής των οικείων εμπορευμάτων στο τελωνειακό καθεστώς της θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία.

52 Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 214, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν στον κάτοχο άδειας να περιλαμβάνει στις λογιστικές καταχωρίσεις του πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο εκκαθάρισης του τελωνειακού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης και δεδομένα τα οποία καθιστούν δυνατή την αναγνώριση οποιουδήποτε άλλου εγγράφου, εκτός των τελωνειακών διασαφήσεων, σχετικού με την εκκαθάριση, χωρίς να παραθέτει στις ως άνω λογιστικές καταχωρίσεις τον MRN που καθιστά δυνατή την αναγνώριση της τελωνειακής διασάφησης για την υπαγωγή των οικείων εμπορευμάτων σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς.

Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

53 Με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 214, παράγραφος 1, και το άρθρο 215, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα καθώς και το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 έχουν την έννοια ότι:

– απαγορεύουν στον κάτοχο άδειας να σημειώνει στις λογιστικές καταχωρίσεις του την εκκαθάριση του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης ως προς ορισμένα εμπορεύματα μη περιλαμβάνοντας, στο πλαίσιο αυτό, στις εν λόγω λογιστικές καταχωρίσεις παρά μόνον πληροφορίες που αφορούν αποκλειστικώς φορτωτική CMR η οποία συνοδεύει τα εμπορεύματα αυτά κατά την έξοδό τους από την οικεία ελεύθερη ζώνη, φέρουσα ένδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα των εν λόγω εμπορευμάτων πιστοποιούμενη από τη σφραγίδα του τελωνείου και υπογεγραμμένη από τελωνειακό υπάλληλο·

– απαιτούν από τον εν λόγω κάτοχο άδειας να επαληθεύσει την ακρίβεια της ένδειξης αυτής.

54 Κατά πρώτον, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι ναι μεν οι φορτωτικές CMR, οι οποίες φέρουν τη χειρόγραφη σημείωση «χαρακτήρας C», πιστοποιούμενη από τη σφραγίδα του τελωνείου και υπογεγραμμένη από τελωνειακό υπάλληλο, δηλώνουν ότι ο τελωνειακός χαρακτήρας των οικείων εμπορευμάτων μεταβλήθηκε από τελωνειακό χαρακτήρα «μη ενωσιακών εμπορευμάτων» σε τελωνειακό χαρακτήρα «ενωσιακών εμπορευμάτων». Πλην όμως οι εν λόγω φορτωτικές δεν περιέχουν αρκούντως σαφείς πληροφορίες σχετικά με τον ακριβή τρόπο εκκαθάρισης του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος της αποθήκευσης σε ελεύθερη ζώνη. Επομένως, η μνεία, στις λογιστικές καταχωρίσεις του κατόχου άδειας, των εν λόγω φορτωτικών δεν πληροί τη δεύτερη απαίτηση του άρθρου 178, παράγραφος 1, στοιχείο β′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, περί αναγραφής στις λογιστικές καταχωρίσεις πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο εκκαθάρισης του επίμαχου καθεστώτος, ούτε την απαίτηση του στοιχείου γ′ της ως άνω παραγράφου 1 περί αναγραφής στις λογιστικές καταχωρίσεις δεδομένων τα οποία καθιστούν δυνατή την αναγνώριση οποιουδήποτε εγγράφου σχετικού με την αντίστοιχη εκκαθάριση.

55 Τούτου λεχθέντος, πρέπει να ληφθεί υπόψη, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 44 των προτάσεών της, ότι η παράγραφος 3 του εν λόγω άρθρου 178 προβλέπει ότι οι τελωνειακές αρχές δύνανται να εφαρμόσουν απαλλαγή από την απαίτηση παροχής ορισμένων από τις πληροφορίες που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2 του ίδιου άρθρου, εφόσον αυτό δεν επηρεάζει αρνητικά την τελωνειακή επιτήρηση και τους ελέγχους της χρήσης ειδικού καθεστώτος. Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν οι λεττονικές τελωνειακές αρχές, κατ' εφαρμογήν της εν λόγω παραγράφου 3, απάλλαξαν τον κάτοχο άδειας από την απαίτηση να συμπεριλάβει στις λογιστικές καταχωρίσεις του πληροφορίες σχετικά με

τον τρόπο εκκαθάρισης του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης καθώς και τα δεδομένα τα οποία καθιστούν δυνατή την αναγνώριση οποιουδήποτε εγγράφου σχετικού με την εκκαθάριση αυτή.

56 Εξ αυτού έπεται ότι ο δικαιούχος μπορεί να πληροί τις υποχρεώσεις του σχετικά με την τήρηση λογιστικών καταχωρίσεων όσον αφορά την εκκαθάριση του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης στο οποίο έχουν υπαχθεί μη ενωσιακά εμπορεύματα με το να περιλαμβάνει στις λογιστικές καταχωρίσεις του πληροφορίες σχετικά με φορτωτική CMR που συνοδεύει τα εμπορεύματα αυτά κατά την έξοδό τους από την οικεία ελεύθερη ζώνη, στην οποία φορτωτική αναγράφεται, υπό μορφή σημείωσης τεθείσας από τις τελωνειακές αρχές, ο τελωνειακός χαρακτήρας των εμπορευμάτων αυτών, εφόσον οι εν λόγω αρχές έχουν εφαρμόσει απαλλαγή από την απαίτηση παροχής σαφέστερων πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο εκκαθάρισης του εν λόγω ειδικού τελωνειακού καθεστώτος κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 178, παράγραφος 3, του κατ’ εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, πράγμα το οποίο, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο.

57 Κατά δεύτερον, όσον αφορά την επαλήθευση της ένδειξης του τελωνειακού χαρακτήρα την οποίαν έφεραν οι φορτωτικές CMR, επισημαίνεται ότι, όπως παρατηρεί η γενική εισαγγελέας στο σημείο 55 των προτάσεών της, ο τελωνειακός κώδικας δεν προβλέπει καμία ειδική υποχρέωση του κατόχου άδειας να επαληθεύει την ακρίβεια των στοιχείων και λοιπών ενδείξεων που περιλαμβάνονται στα έγγραφα που του διαβιβάζονται.

58 Βεβαίως, ως επαγγελματίας, ο δικαιούχος οφείλει να επιδεικνύει έναν ελάχιστο βαθμό επαγρύπνησης. Πλην όμως, εφόσον δεν προκύπτει προδήλως για κάθε επαγγελματία, από την ανάγνωση μιας φορτωτικής, ότι η αναγραφόμενη σε αυτήν ένδειξη ήταν αμφίβολης αξιοπιστίας, πράγμα το οποίο, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η σημείωση περί του χαρακτήρα των οικείων εμπορευμάτων την οποίαν έφεραν οι φορτωτικές CMR πιστοποιούνταν επιπλέον από τη σφραγίδα του τελωνείου και ήταν υπογεγραμμένη από τελωνειακό υπάλληλο, δεν μπορεί να προσάπτεται στον κάτοχο άδειας ότι δεν επαλήθευσε την ακρίβεια της εν λόγω σημείωσης.

59 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 214, παράγραφος 1, και το άρθρο 215, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα καθώς και το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ’ εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 έχουν την έννοια ότι:

– δεν απαγορεύουν στον κάτοχο άδειας να σημειώνει στις λογιστικές καταχωρίσεις του την εκκαθάριση του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης ως προς ορισμένα εμπορεύματα μη περιλαμβάνοντας, στο πλαίσιο αυτό, στις εν λόγω λογιστικές καταχωρίσεις παρά μόνον πληροφορίες που αφορούν αποκλειστικώς φορτωτική CMR η οποία συνοδεύει τα εμπορεύματα αυτά κατά την έξοδό τους από την οικεία ελεύθερη ζώνη, φέρουσα ένδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα των εν λόγω εμπορευμάτων πιστοποιούμενη από τη σφραγίδα του τελωνείου και υπογεγραμμένη από τελωνειακό υπάλληλο, εφόσον οι τελωνειακές αρχές έχουν επιτρέψει τον εν λόγω τρόπο εκκαθάρισης κατ’ εφαρμογήν του ως άνω άρθρου 178, παράγραφος 3·

– δεν απαιτούν από τον εν λόγω κάτοχο άδειας να επαληθεύσει την ακρίβεια της ένδειξης αυτής.

Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

60 Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχει την έννοια ότι η ένδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα ενωσιακών εμπορευμάτων την οποία φέρει φορτωτική CMR που συνοδεύει τα εμπορεύματα αυτά κατά την έξοδό τους από ελεύθερη ζώνη και η οποία πιστοποιείται από τη σφραγίδα του τελωνείου και είναι υπογεγραμμένη από τελωνειακό υπάλληλο μπορεί να δημιουργήσει στον κάτοχο άδειας δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς την εγκυρότητα της μεταβολής του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων αυτών υπό το πρίσμα της τελωνειακής νομοθεσίας, μολονότι η φορτωτική δεν αναφέρει τον λόγο της μεταβολής αυτής.

61 Επισημαίνεται καταρχάς ότι το ερώτημα αυτό τίθεται για την περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει, λαμβάνοντας υπόψη την απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα, ότι οι λεττονικές τελωνειακές αρχές δεν εξέδωσαν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, επίσημη πράξη προκειμένου να εφαρμόσουν απαλλαγή από τις απαιτήσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 1, στοιχεία β′ και γ′, του ίδιου άρθρου σχετικά με τις πληροφορίες και τα δεδομένα που καθιστούν δυνατή την αδιαμφισβήτητη αναγνώριση των εγγράφων που αφορούν την εκκαθάριση του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος, τα οποία πρέπει να περιέχουν οι λογιστικές καταχωρίσεις του κατόχου άδειας.

62 Εξάλλου, δεδομένου ότι, όπως εκτίθεται στη σκέψη 57 της παρούσας απόφασης, ο τελωνειακός κώδικας δεν προβλέπει καμία ειδική υποχρέωση του κατόχου άδειας να επαληθεύει την ακρίβεια των στοιχείων που περιλαμβάνονται στα έγγραφα που του διαβιβάζονται, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, ως προς τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο κάτοχος άδειας δύναται να επικαλεστεί δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τη συμμόρφωση των λογιστικών καταχωρίσεών του προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 178 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446.

63 Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 69 των προτάσεών της, τίθεται το ζήτημα, ειδικότερα, υπό ποιες προϋποθέσεις μια πάγια διοικητική πρακτική η οποία συνίσταται στη θέση, επί των φορτωτικών CMR που συνοδεύουν εμπορεύματα κατά την έξοδό τους από την ελεύθερη ζώνη, ενυπόγραφης σημείωσης και σφραγίδας με τις οποίες επισημαίνεται ότι τα εμπορεύματα αυτά έχουν αποκτήσει τον τελωνειακό χαρακτήρα ενωσιακών εμπορευμάτων μπορεί να δημιουργήσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του κατόχου άδειας, αφενός, ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, οι τελωνειακές αρχές εφάρμοσαν απαλλαγή από την απαίτηση παροχής ορισμένων από τις πληροφορίες που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού και, αφετέρου, ότι είναι αρκετή η αναγραφή, στις λογιστικές καταχωρίσεις του κατόχου άδειας, πληροφοριών που αφορούν αποκλειστικώς φορτωτικές CMR επί των οποίων έχει τεθεί η ως άνω μνεία από τις τελωνειακές αρχές.

64 Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αποτελεί μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης και δεσμεύει κάθε εθνική αρχή επιφορτισμένη με την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 14ης Ιουλίου 2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof, C-36/21, EU:C:2022:556, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

65 Επομένως, κατά την εφαρμογή των διατάξεων του τελωνειακού κώδικα, οι εθνικές αρχές υποχρεούνται να τηρούν την αρχή αυτή. Το δε δικαίωμα επίκλησης της εν λόγω αρχής αναγνωρίζεται, ως απόρροια της αρχής της ασφάλειας δικαίου, σε κάθε διοικούμενο ευρισκόμενο σε κατάσταση στην οποία η Διοίκηση τού δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες. Ικανές να δημιουργήσουν τέτοιες προσδοκίες είναι οι συγκεκριμένες, ανεπιφύλακτες και συγκλίνουσες πληροφορίες που προέρχονται από έγκριτες και αξιόπιστες πηγές, όποια και αν είναι η μορφή υπό την οποία γνωστοποιούνται. Αντιθέτως, ουδείς δύναται να επικαλεστεί παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εάν η Διοίκηση δεν του έχει παράσχει συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις [πρβλ. απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2024, Λιθουανία κ.λπ. κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (Δέσμη μέτρων για την κινητικότητα), C-541/20 έως C-555/20, EU:C:2024:818, σκέψη 616]. Επιπλέον, η συμπεριφορά εθνικής αρχής επιφορτισμένης με την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, η οποία είναι αντίθετη προς διάταξη του δικαίου αυτού ή προς το εθνικό δίκαιο που θεσπίστηκε προς εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, δεν μπορεί να θεμελιώσει την ύπαρξη δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εκ μέρους του επιχειρηματία (πρβλ. απόφαση της 14ης Ιουλίου 2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof, C-36/21, EU:C:2022:556, σκέψεις 27 και 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

66 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 δεν προβλέπει συγκεκριμένους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους οι τελωνειακές αρχές δύνανται να εφαρμόσουν απαλλαγή από την απαίτηση παροχής ορισμένων από τις πληροφορίες που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, και παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 πάγια διοικητική πρακτική κατά την οποία η αναγραφή, στις λογιστικές καταχωρίσεις του κατόχου άδειας, πληροφοριών που αφορούν φορτωτική CMR η οποία συνοδεύει τα οικεία εμπορεύματα κατά την έξοδό τους από ελεύθερη ζώνη, φέρουσα ένδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα πιστοποιούμενη από τη σφραγίδα του τελωνείου και υπογεγραμμένη από τελωνειακό υπάλληλο, αρκεί για την εκκαθάριση του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος.

67 Επομένως, σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας πρακτικής, ο κάτοχος άδειας δύναται να επικαλεστεί δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τη συμμόρφωση των λογιστικών καταχωρίσεών του προς το άρθρο 178 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446. Τούτο μπορεί να συμβαίνει, ιδίως, αν οι τελωνειακές αρχές είχαν κατά το παρελθόν επισημάνει στον κάτοχο άδειας, κατά τρόπο συγκεκριμένο, ανεπιφύλακτο και συγκλίνοντα, ότι η παράθεση στις λογιστικές καταχωρίσεις του των δεδομένων τα οποία καθιστούσαν δυνατή την αναγνώριση μιας φορτωτικής CMR φέρουσας την ως άνω ένδειξη αρκούσε ώστε να θεωρηθεί ότι ο εν λόγω κάτοχος άδειας είχε εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που υπέχει από το εν λόγω άρθρο. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο κάτοχος άδειας μπορεί να έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι οι τελωνειακές αρχές εφάρμοσαν, σύμφωνα με το άρθρο 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, απαλλαγή από την απαίτηση παροχής ορισμένων από τις πληροφορίες που προβλέπονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού.

68 Κατά συνέπεια, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχει την έννοια ότι ο κάτοχος άδειας δύναται να θεμελιώσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τη συμμόρφωση των λογιστικών καταχωρίσεών του προς το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 σε πάγια πρακτική των τελωνειακών αρχών από την οποία προκύπτει κατά τρόπο συγκεκριμένο και ανεπιφύλακτο ότι η αναγραφή, στις ως άνω λογιστικές καταχωρίσεις, μόνο πληροφοριών που αφορούν φορτωτική CMR η οποία συνοδεύει τα οικεία εμπορεύματα κατά την έξοδό τους από

ελεύθερη ζώνη, φέρουσα χειρόγραφη ένδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα πιστοποιούμενη από τη σφραγίδα του τελωνείου και υπογεγραμμένη από τελωνειακό υπάλληλο, αρκεί για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη διάταξη αυτή.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

69 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής διάταξης περί δεδικασμένου η οποία υποχρεώνει δικαστήριο κράτους μέλους να ακυρώσει τελωνειακή οφειλή που βαρύνει τον κάτοχο άδειας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 79 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, για τον λόγο ότι το δικαστήριο του ως άνω κράτους μέλους το οποίο είναι αρμόδιο να ελέγξει τη νομιμότητα της διοικητικής κύρωσης που επιβλήθηκε στον κάτοχο άδειας για τις ίδιες τελωνειακές πράξεις και για τους ίδιους λόγους με εκείνους εξαιτίας των οποίων ανέκυψε η οφειλή αυτή διαπίστωσε, με απόφαση που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, ότι αυτός δεν παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης.

70 Διευκρινίζεται εξαρχής ότι απάντηση στο ερώτημα αυτό παρέχεται για την περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο κρίνει, αφενός, ότι οι τελωνειακές αρχές δεν έχουν εφαρμόσει επισήμως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, απαλλαγή από τις συναφείς υποχρεώσεις του κατόχου άδειας και, αφετέρου, ότι ο κάτοχος άδειας δεν μπορεί, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, να επικαλεστεί δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τη συμμόρφωση των λογιστικών καταχωρίσεών του προς το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446.

71 Κατόπιν της διευκρίνισης αυτής, υπενθυμίζεται ότι η αρχή του δεδικασμένου είναι σημαντική τόσο στο πλαίσιο της ενωσιακής όσο και στο πλαίσιο των εθνικών εννόμων τάξεων. Πράγματι, προς διασφάλιση τόσο της σταθερότητας του δικαίου και των εννόμων σχέσεων όσο και της ορθής απονομής της δικαιοσύνης, επιβάλλεται να μην μπορεί να τεθεί ζήτημα κύρους των δικαστικών αποφάσεων που έχουν καταστεί αμετάκλητες μετά την εξάντληση των διαθέσιμων ενδίκων μέσων ή μετά την εκπνοή των προθεσμιών που τάσσονται για την άσκηση των εν λόγω ενδίκων μέσων (πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, σκέψη 92 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

72 Ως εκ τούτου, το δίκαιο της Ένωσης δεν υποχρεώνει τα εθνικά δικαστήρια να μην εφαρμόζουν τους εθνικούς δικονομικούς κανόνες που προσδίδουν ισχύ δεδικασμένου σε δικαστική απόφαση, ακόμη και αν τούτο καθιστά δυνατή την άρση εσωτερικής κατάστασης μη συνάδουσας προς το δίκαιο της Ένωσης. Επομένως, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί, προκειμένου να ληφθεί υπόψη η ερμηνεία κρίσιμης διάταξης του δικαίου αυτού την οποία υιοθέτησε το Δικαστήριο, να υποχρεούται, καταρχήν, εθνικό δικαιοδοτικό όργανο να αναθεωρήσει την απόφασή του που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου (απόφαση της 2ας Απριλίου 2020, CRPNPAC και Vueling Airlines, C-370/17 και C-37/18, EU:C:2020:260, σκέψεις 89 και 90 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

73 Δεδομένης της απουσίας σχετικής νομοθεσίας της Ένωσης, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται ο καθορισμός των λεπτομερών κανόνων εφαρμογής της αρχής του δεδικασμένου, δυνάμει της αρχής της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών. Πάντως, οι κανόνες αυτοί δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκοί από αυτούς που διέπουν παρεμφερείς καταστάσεις εσωτερικής φύσεως (αρχή της ισοδυναμίας) ούτε να διαμορφώνονται κατά τρόπο που να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που

απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, σκέψη 100 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

74 Επιπλέον, κάθε περίπτωση στο πλαίσιο της οποίας τίθεται το ζήτημα αν ο εθνικός δικονομικός κανόνας καθιστά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης πρέπει να αναλύεται λαμβανομένης υπόψη της θέσης του κανόνα αυτού στο σύνολο της διαδικασίας, καθώς και της εξέλιξης και των ιδιαιτεροτήτων της διαδικασίας ενώπιον των διαφόρων εθνικών δικαιοδοτικών αρχών. Υπό το πρίσμα αυτό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, εφόσον ενδείκνυται, οι αρχές που αποτελούν τη βάση του εθνικού δικαιοδοτικού συστήματος, όπως η προστασία των δικαιωμάτων άμυνας, η αρχή της ασφάλειας δικαίου και η εύρυθμη διεξαγωγή της διαδικασίας (απόφαση της 2ας Απριλίου 2020, CRPNPAC και Vueling Airlines, C-370/17 και C-37/18, EU:C:2020:260, σκέψη 93).

75 Ειδικότερα, έχει κριθεί ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας αντιτίθεται σε ερμηνεία της αρχής του δεδικασμένου που θα υποχρέωνε το εθνικό δικαστήριο να επαναλάβει εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης για τον λόγο και μόνον ότι, μολονότι έχει διαφορετικό αντικείμενο, η υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιόν του αφορά την ίδια έννομη σχέση ή το ίδιο θεμελιώδες ζήτημα που κρίθηκε με δικαστική απόφαση η οποία έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου. Πράγματι, τέτοια προσκόμματα στην αποτελεσματική εφαρμογή των κανόνων του δικαίου της Ένωσης δεν μπορούν να δικαιολογηθούν ευλόγως βάσει της αρχής της ασφαλείας δικαίου και πρέπει επομένως να θεωρηθούν ως αντίθετα προς την αρχή της αποτελεσματικότητας (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, σκέψεις 29 έως 31· της 2ας Απριλίου 2020, CRPNPAC και Vueling Airlines, C-370/17 και C-37/18, EU:C:2020:260, σκέψεις 94 έως 96, καθώς και της 7ης Απριλίου 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, σκέψεις 102 έως 104).

76 Πλην όμως το αιτούν δικαστήριο δεν καλείται να επαναλάβει εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης που απορρέει από δικαστική απόφαση με την οποία κρίθηκε κατά τρόπο αμετάκλητο έννομη σχέση ή θεμελιώδες ζήτημα που ήταν επίμαχα στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς έχουσας διαφορετικό αντικείμενο.

77 Πράγματι, πρώτον, η υπόθεση που εκδικάστηκε από το Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (εφετείο Ρίγας, ποινικό τμήμα) και η υπόθεση της κύριας δίκης αφορούν τις ίδιες τελωνειακές πράξεις.

78 Δεύτερον, είναι βεβαίως αληθές ότι η μη τήρηση τελωνειακής υποχρέωσης μπορεί να έχει διάφορες έννομες συνέπειες, όπως η γένεση κύριας τελωνειακής οφειλής, αποτελούμενης αφενός από εισαγωγικούς δασμούς και ΦΠΑ και αφετέρου από τα αντίστοιχα πρόστιμα. Εντούτοις, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, τόσο η κύρια οφειλή όσο και οι σχετικές προσαυξήσεις υπερημερίας οφείλονται από τον κάτοχο άδειας με βάση την ίδια απόφαση της φορολογικής αρχής και, εν πάση περιπτώσει, απορρέουν από την υποτιθέμενη μη τήρηση των ίδιων υποχρεώσεων σε σχέση με τις λογιστικές καταχωρίσεις του κατόχου άδειας με εκείνες τις οποίες αφορούσε η υπόθεση που εκδικάστηκε από το Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (εφετείο Ρίγας, ποινικό τμήμα).

79 Υπό τις συνθήκες αυτές, εφόσον το λεττονικό δίκαιο προβλέπει κανόνα κατά τον οποίον τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, η αμφισβήτηση της ως άνω υποτιθέμενης μη τήρησης υποχρεώσεων, η οποία προβάλλεται στο πλαίσιο ενδίκων προσφυγών που αφορούν τις ίδιες τελωνειακές πράξεις, πρέπει καταρχήν να

κριθεί κατά τρόπο ενιαίο. Η δε αρχή της αποτελεσματικότητας δεν μπορεί να εμποδίσει να γίνει σεβαστό το δεδικασμένο που παράγεται από δικαστική απόφαση η οποία έχει καταστεί αμετάκλητη, υπό την προϋπόθεση ότι ο σεβασμός του δεδικασμένου αυτού δεν παράγει αποτελέσματα ως προς ένδικες διαφορές άλλες από εκείνες στο πλαίσιο των οποίων τίθεται το ζήτημα της νομιμότητα της ίδιας διοικητικής απόφασης ή του νομικού χαρακτηρισμού των ενεργειών που αφορούν τις ίδιες τελωνειακές πράξεις.

80 Κατά συνέπεια, στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής διάταξης περί δεδικασμένου η οποία υποχρεώνει δικαστήριο κράτους μέλους να ακυρώσει τελωνειακή οφειλή που βαρύνει τον κάτοχο άδειας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 79 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, για τον λόγο ότι το δικαστήριο του ως άνω κράτους μέλους το οποίο είναι αρμόδιο να ελέγξει τη νομιμότητα της διοικητικής κύρωσης που επιβλήθηκε στον κάτοχο άδειας για τις ίδιες τελωνειακές πράξεις και για τους ίδιους λόγους με εκείνους εξαιτίας των οποίων ανέκυψε η οφειλή αυτή διαπίστωσε, με απόφαση που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, ότι αυτός δεν παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης.

Επί των δικαστικών εξόδων

81 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 214, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, και το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446 της Επιτροπής, της 28ης Ιουλίου 2015, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά λεπτομερείς κανόνες σχετικούς με ορισμένες από τις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα,**

   έχουν την έννοια ότι:

   δεν απαγορεύουν στον κάτοχο άδειας άσκησης δραστηριοτήτων σε ελεύθερη ζώνη να περιλαμβάνει στις λογιστικές καταχωρίσεις του πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο εκκαθάρισης του τελωνειακού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης και δεδομένα τα οποία καθιστούν δυνατή την αναγνώριση οποιουδήποτε άλλου εγγράφου, εκτός των τελωνειακών διασαφήσεων, σχετικού με την εκκαθάριση, χωρίς να παραθέτει στις ως άνω λογιστικές καταχωρίσεις τον κύριο αριθμό αναφοράς που καθιστά δυνατή την αναγνώριση της τελωνειακής διασάφησης για την υπαγωγή των οικείων εμπορευμάτων σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς.

2) **Το άρθρο 214, παράγραφος 1, και το άρθρο 215, παράγραφος 1, του κανονισμού 952/2013 καθώς το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446**

έχουν την έννοια ότι:

– **δεν απαγορεύουν στον κάτοχο άδειας άσκησης δραστηριοτήτων σε ελεύθερη ζώνη να σημειώνει στις λογιστικές καταχωρίσεις του την εκκαθάριση του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης ως προς ορισμένα εμπορεύματα μη περιλαμβάνοντας, στο πλαίσιο αυτό, στις εν λόγω λογιστικές καταχωρίσεις παρά μόνον πληροφορίες που αφορούν αποκλειστικώς φορτωτική εκδοθείσα σύμφωνα με τη σύμβαση επί του Συμβολαίου διά την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς που υπογράφηκε στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978, η οποία συνοδεύει τα εμπορεύματα αυτά κατά την έξοδό τους από την οικεία ελεύθερη ζώνη, φέρουσα ένδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα των εν λόγω εμπορευμάτων πιστοποιούμενη από τη σφραγίδα του τελωνείου και υπογεγραμμένη από τελωνειακό υπάλληλο, εφόσον οι τελωνειακές αρχές έχουν επιτρέψει τον εν λόγω τρόπο εκκαθάρισης κατ' εφαρμογήν του ως άνω άρθρου 178, παράγραφος 3·**

– **δεν απαιτούν από τον εν λόγω κάτοχο άδειας άσκησης δραστηριοτήτων σε ελεύθερη ζώνη να επαληθεύσει την ακρίβεια της ένδειξης αυτής.**

3) **Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχει την έννοια ότι:**

ο κάτοχος άδειας άσκησης δραστηριοτήτων σε ελεύθερη ζώνη δύναται να θεμελιώσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τη συμμόρφωση των λογιστικών καταχωρίσεών του προς το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446 σε πάγια πρακτική των τελωνειακών αρχών από την οποία προκύπτει κατά τρόπο συγκεκριμένο και ανεπιφύλακτο ότι η αναγραφή, στις ως άνω λογιστικές καταχωρίσεις, μόνο πληροφοριών που αφορούν φορτωτική εκδοθείσα σύμφωνα με τη σύμβαση επί του Συμβολαίου διά την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς που υπογράφηκε στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978, η οποία συνοδεύει τα οικεία εμπορεύματα κατά την έξοδό τους από ελεύθερη ζώνη, φέρουσα χειρόγραφη ένδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα πιστοποιούμενη από τη σφραγίδα του τελωνείου και υπογεγραμμένη από τελωνειακό υπάλληλο, αρκεί για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη διάταξη αυτή.

4) **Το δίκαιο της Ένωσης δεν αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής διάταξης περί δεδικασμένου η οποία υποχρεώνει δικαστήριο κράτους μέλους να ακυρώσει την τελωνειακή οφειλή που βαρύνει τον κάτοχο άδειας άσκησης δραστηριοτήτων σε ελεύθερη ζώνη κατ' εφαρμογήν του άρθρου 79 του κανονισμού 952/2013, για τον λόγο ότι το δικαστήριο του ως άνω κράτους μέλους το οποίο είναι αρμόδιο να ελέγξει τη νομιμότητα της διοικητικής κύρωσης που επιβλήθηκε στον κάτοχο άδειας άσκησης δραστηριοτήτων σε ελεύθερη ζώνη για τις ίδιες τελωνειακές πράξεις και για τους ίδιους λόγους με εκείνους εξαιτίας των οποίων ανέκυψε η οφειλή αυτή διαπίστωσε, με απόφαση που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, ότι αυτός δεν παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης.**

(υπογραφές)