Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 16 januari 2025*

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunion – Förordning (EU) nr 952/2013 – Unionens tullkodex – Delegerad förordning (EU) 2015/2446 – Genomförandeförordning (EU) 2015/2447 – Frizoner – Varors tullstatus har ändrats från icke-unionsvaror till unionsvaror – Den bokföring som förs av innehavaren av ett tillstånd att bedriva verksamhet i en frizon – Berättigade förväntningar – Rättskraft”

I mål C-376/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstākā tiesa (Senāts) (Högsta domstolen, Lettland) genom beslut av den 14 juni 2023, som inkom till domstolen den 15 juni 2023, i målet

**”BALTIC CONTAINER TERMINAL” SIA**

mot

**Valsts ieņēmumu dienests,**

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen I. Jarukaitis, tillika tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna D. Gratsias (referent) och E. Regan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– ”BALTIC CONTAINER TERMINAL” SIA, genom D. Kiseļevs och A. Zieds, valdes locekļi,

– Lettlands regering, genom E. Bardiņš, J. Davidoviča och K. Pommere, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: lettiska.

– Europeiska kommissionen, genom E. Kalniņš och F. Moro, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 juli 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av

– artikel 79.1 a och 79.3 a, artikel 214.1 och artikel 215.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013, s. 1) (nedan kallad unionens tullkodex),

– artikel 178.1 b och c i kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex (EUT L 343, 2015, s. 1), samt

– de allmänna principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättskraft.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”BALTIC CONTAINER TERMINAL” SIA (nedan kallat Baltic Container) och Valsts ieņēmumu dienests (skattemyndigheten, Lettland) angående betalning av importtullar och mervärdesskatt på varor som förts ut från frizonen i Riga (Lettland).

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

*Unionens tullkodex*

3 Artikel 5 i unionens tullkodex, med rubriken ”Definitioner”, har följande lydelse:

”I denna kodex gäller följande definitioner:

…

12) *tulldeklaration*: den handling genom vilken en person i föreskriven form och på föreskrivet sätt anger ett önskemål om att hänföra varor till ett visst tullförfarande, i tillämpliga fall med uppgift om vilka eventuella särskilda arrangemang som önskas.

…

16) *tullförfarande*: vart och ett av följande förfaranden till vilka varor får hänföras i enlighet med kodexen:
a) Övergång till fri omsättning.
b) Särskilda förfaranden.

c) Export.

…

22) *tullstatus*: varornas status som unionsvaror eller icke-unionsvaror.

23) *unionsvaror*: varor som tillhör någon av följande kategorier:
a) Varor som i sin helhet har framställts i unionens tullområde och i vilka det inte införlivats varor som importerats från länder eller territorier som är belägna utanför unionens tullområde.
b) Varor som förts in i unionens tullområde från länder eller territorier belägna utanför detta tullområde och som övergått till fri omsättning.

…

24) *icke-unionsvaror*: andra varor än de som avses i led 23 eller varor som har förlorat sin tullstatus som unionsvaror.

…”

4 I artikel 79 i unionens tullkodex, med rubriken ”Tullskuld som uppkommer genom bristande efterlevnad”, föreskrivs följande:

”1. För varor som omfattas av importtull ska en tullskuld vid import uppkomma genom bristande efterlevnad av något av följande:

a) En skyldighet enligt tullagstiftningen som rör införsel av icke-unionsvaror i unionens tullområde, undandragande från tullövervakning eller befordran, förädling, lagring, tillfällig lagring, tillfällig införsel eller bortskaffande av sådana varor inom det området.

…

3. I de fall som avses i punkt 1 a och b ska någon av följande personer vara gäldenär:

a) Varje person som var skyldig att fullgöra de berörda skyldigheterna.

…”

5 I artikel 158.1 i tullkodexen, med rubriken ”Tulldeklaration av varor och tullövervakning av unionsvaror”, föreskrivs följande:

”Alla varor som ska hänföras till ett tullförfarande, utom förfarandet för frizoner, ska omfattas av en tulldeklaration som är anpassad till förfarandet i fråga.”

6 I artikel 188 i samma tullkodex, som har rubriken ”Kontroll av en tulldeklaration”, föreskrivs följande:

”I syfte att kontrollera riktigheten av uppgifterna i en godtagen tulldeklaration får tullmyndigheterna

a) granska deklarationen och de styrkande handlingarna,

b) begära att deklaranten lämnar andra handlingar,

c) undersöka varorna,

d) ta prover för analys eller för fördjupad undersökning av varorna.”

7 I artikel 201 i unionens tullkodex, med rubriken ”Tillämpningsområde och verkan”, som ingår i avdelning VI, med rubriken ”Övergång till fri omsättning och befrielse från importtullar”, föreskrivs följande:

”1. Icke-unionsvaror, avsedda att släppas ut på unionens marknad eller avsedda för privat användning eller konsumtion inom unionens tullområde, ska hänföras till förfarandet för övergång till fri omsättning.

2. En övergång till fri omsättning ska medföra följande åtgärder:

a) Att tillämpliga importtullar tas ut.

b) Att, i förekommande fall, andra avgifter tas ut i enlighet med tillämpliga gällande bestämmelser för uttag av dessa avgifter.

…

3. Övergång till fri omsättning ska ge icke-unionsvaror tullstatus som unionsvaror.”

8 Avdelning VII i tullkodexen avser särskilda tullförfaranden. Kapitel I i denna avdelning VII, som består av artiklarna 210–225, innehåller allmänna bestämmelser avseende dessa särskilda tullförfaranden.

9 I artikel 210 i nämnda tullkodex, med rubriken ”Tillämpningsområde”, föreskrivs följande:

”Varor får hänföras till någon av följande kategorier av särskilda förfaranden:

…

b) Lagring, som ska omfatta lagring i tullager och frizoner.

…”

10 Artikel 211.1 b i samma tullkodex har följande lydelse:

”Ett tillstånd från tullmyndigheterna krävs i följande fall:

…

b) Drift av anläggningar för lagring i tullager, utom i de fall då driftsledaren för lagringsanläggningen är tullmyndigheten själv.”

11 I artikel 214 i unionens tullkodex, med rubriken ”Bokföring”, föreskrivs följande:

”1. Utom i fråga om förfarandet för transitering, eller om annat föreskrivs, ska tillståndshavaren, den person som är ansvarig för förfarandet och samtliga personer som bedriver en verksamhet som innefattar lagring, behandling eller förädling av varor, eller försäljning eller inköp av varor i frizoner, hålla lämplig bokföring i en form som godkänns av tullmyndigheterna.

Bokföringen ska innehålla den information och de uppgifter som gör det möjligt för tullmyndigheterna att övervaka det berörda förfarandet, i synnerhet när det gäller att identifiera de varor som hänförts till förfarandet, deras tullstatus och befordran av dessa varor.

…”

12 I artikel 215 i tullkodexen, med rubriken ”Avslutande av ett särskilt förfarande”, föreskrivs följande:

”1. I andra fall än vid förfarandet för transitering och utan att det påverkar tillämpningen av artikel 254 ska ett särskilt förfarande avslutas när de varor som hänförts till förfarandet, eller de förädlade produkterna, hänförs till ett påföljande tullförfarande, har förts ut ur unionens tullområde, eller har förstörts utan att något avfall återstår, eller överlåts till staten i enlighet med artikel 199.

…”

13 Artikel 247 i nämnda tullkodex, med rubriken ”Icke-unionsvaror i frizoner”, har följande lydelse:

”1. Icke-unionsvaror får under den tid som de kvarstår i en frizon övergå till fri omsättning eller hänföras till förfarandet för aktiv förädling, för tillfällig införsel eller för slutanvändning på de villkor som föreskrivs för dessa förfaranden.

I sådana fall ska varorna inte anses omfattas av förfarandet för frizoner.

…”

*Delegerad förordning 2015/2446*

14 Artikel 1 i delegerad förordning 2015/2446, med rubriken ”Definitioner”, har följande lydelse:

”I denna förordning avses med

…

22) *huvudreferensnummer (MRN)*: det registreringsnummer som den behöriga tullmyndigheten tilldelat deklarationer eller anmälningar som avses i artikel 5.9–5.14 i [unionens tullkodex], tilldelat TIR-transiteringar eller tilldelat bevis för tullstatus som unionsvaror.

…”

15 Avsnitt 3 i kapitel 1 i avdelning V i den delegerade förordningen, som består av artiklarna 123–127, innehåller regler om bevis för tullstatus som unionsvaror. Enligt dessa artiklar kan bevis för tullstatus som unionsvaror läggas fram i form av ett T2L- eller T2LF-dokument, en faktura eller ett transportdokument som anger koden ”T2L” eller ”T2LF”, åtföljd av avsändarens underskrift eller, om detta inte är möjligt, den berörda personens underskrift, ett fraktmanifest eller TIR-carneter, ATA-carneter samt ”formulär 302” avseende godstransport i enlighet med avtalet mellan parterna i Nordatlantiska fördraget om status för deras styrkor, undertecknat i London den 19 juni 1951.

16 I artikel 178 i nämnda förordning, som har rubriken ”Bokföring”, föreskrivs följande:

”1. Den bokföring som avses i artikel 214.1 i [unionens tullkodex] ska innehålla följande:

…

b) Huvudreferensnumret eller, om ett sådant inte finns, något annat nummer eller någon annan kod som identifierar de tulldeklarationer genom vilka varorna hänförs till ett särskilt förfarande och, när ett förfarande har avslutats i enlighet med artikel 215.1 i [unionens tullkodex], uppgifter om det sätt på vilket förfarandet avslutats.

c) Uppgifter som otvetydigt gör det möjligt att identifiera andra tulldokument än tulldeklarationer, eventuella andra dokument av relevans för hänförande av varan till ett särskilt förfarande och eventuella andra dokument med relevans för motsvarande avslutande av förfarandet.

…

2. När det gäller frizoner ska bokföringen, utöver de uppgifter som föreskrivs i punkt 1, innehålla följande:

a) Uppgifter för identifiering av transportdokument för varor som förs in i eller lämnar frizoner.

…

3. Tullmyndigheterna kan frångå kravet på vissa uppgifter som föreskrivs i punkterna 1 och 2, om detta inte inverkar negativt på tullövervakningen och kontrollerna av användningen av ett särskilt förfarande.

…”

*Genomförandeförordning (EU) 2015/2447*

17 Artikel 226 i kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om närmare regler för genomförande av vissa bestämmelser i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 343, 2015,

s. 558) har rubriken ”Huvudreferensnummer” och innehåller tillämpningsföreskrifter för artikel 172 i unionens tullkodex, som i sin tur har rubriken ”Godtagande av en tulldeklaration”. I förstnämnda artikel föreskrivs följande:

”Utom i de fall tulldeklarationen inges muntligen eller genom en handling som anses vara en tulldeklaration eller när tulldeklarationen utgörs av en registrering i deklarantens bokföring enligt artikel 182 i [unionens tullkodex] ska tullmyndigheterna underrätta deklaranten om att tulldeklarationen godtagits och tillhandahålla denne ett MRN-nummer för den deklarationen och dagen för dess godtagande.

Denna artikel ska inte tillämpas fram till de respektive datum då det [det automatiska exportsystemet (ESA)] och [det nya datoriserade transiteringssystemet (NCTS)] respektive uppgraderingen av de nationella importsystem som avses i bilagan till [kommissionens genomförandebeslut 2014/255/EU av den 29 april 2014 om upprättande av arbetsprogrammet för unionens tullkodex (EUT L 134, 2014, s. 46)] börjar användas och de nationella importsystem som avses i samma bilaga uppgraderas.”

### *Lettisk rätt:*

*Ministerrådets dekret nr 500 om bestämmelser för tullager, tillfällig lagring och frizoner*

18 I punkt 77 i Ministru kabineta noteikumi Nr. 500 ”Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi” (ministerrådets dekret nr 500 om bestämmelser för tullager, tillfällig lagring och frizoner) av den 22 augusti 2017 (Latvijas Vēstnesis, 2017, nr 173) föreskrivs följande:

”Varje person i den frizon där icke-unionsvaror lagras, bearbetas, säljs eller köps ska se till att de varor som lagras i frizonen registreras i bokföringen och identifieras.”

19 Punkt 79 i dekretet har följande lydelse:

”Den berörda personen ska inom den tidsfrist som anges i godkännandet lämna en månatlig rapport över icke-unionsvaror som förts in i eller ut ur en frizon och registrerats i bokföringen under föregående månad, med angivande av tulldokumentets nummer eller numret på den fraktsedel under vilken varorna fördes in i och ut ur frizonen, eller ge skattemyndighetens tjänstemän tillgång online till systemet för bokföring av varor.”

*Förvaltningsprocesslagen*

20 I artikel 153.3 i Administratīvā procesa likums (förvaltningsprocesslagen) av den 25 oktober 2001 (*Latvijas Vēstnesis*, 2001, nr 164) föreskrivs följande:

”Omständigheter som anses styrkta i domskälen till en dom som har vunnit rättskraft behöver inte bevisas på nytt vid prövningen av ett förvaltningsrättsligt mål med samma parter.”

*Lagen om domstolsväsendet*

21 I artikel 16.3 och 16.4 i Likums ”Par tiesu varu” (lagen om domstolsväsendet) av den 15 december 1992 *(Latvijas Vēstnesis*, 1993, nr 1/2) föreskrivs följande:

”3) I enlighet med det förfarande som fastställs i lagen är ett avgörande bindande för domstolen när den prövar andra mål som har samband med detta mål.

4) Ett sådant avgörande har verkan som lag, är allmängiltigt och ska iakttas på samma sätt som lagar.”

**Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

22 Klaganden i det nationella målet, Baltic Container, har tillstånd att utföra lastning, lossning och lagring av varor i frizonen i Riga hamn. Skattemyndigheten godkände den bokföring, i den mening som avses i artikel 214 i unionens tullkodex, i vilken Baltic Container registrerade de varor som hade placerats i frizonen.

23 I samband med en kontroll av bokföringen av de varor som hade placerats i frizonen fann skattemyndigheten att vissa icke-unionsvaror, i den mening som avses i artikel 5 led 24 i unionens tullkodex, i förevarande fall korgar av flätad plast, som hade förts in i frizonen sjövägen i tre containrar den 2 oktober 2018, den 18 december 2018 och den 15 januari 2019 och som hade registrerats i Baltic Containers bokföring, hade lämnat frizonen i Riga den 2 oktober 2018, den 18 december 2018 och den 17 januari 2019 utan att ha hänförts till det påföljande tullförfarandet. Det särskilda tullförfarandet för lagring i frizoner hade således inte avslutats. Skattemyndigheten fann att de aktuella varorna hade undandragits tullens övervakning, vilket enligt skattemyndigheten gav upphov till en tullskuld för Baltic Container enligt artikel 79 i unionens tullkodex.

24 Genom beslut av den 19 juli 2019 ålade skattemyndigheten Baltic Container att betala importtullar och mervärdesskatt samt förseningsavgifter för respektive skatt.

25 Genom dom av den 9 juli 2021 ogillade Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol, Lettland) Baltic Containers överklagande av detta beslut i den del det avsåg importtullar och mervärdesskatt. Nämnda domstol påpekade att de aktuella varorna hade förts ut ur den berörda frizonen på grundval av tre fraktsedlar som hade upprättats i enlighet med konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg, undertecknad i Genève den 19 maj 1956, i dess lydelse enligt protokollet av den 5 juli 1978, i vilka varornas tullstatus angavs med koden ”C”, som används för att beteckna ”unionsvaror”, i den mening som avses i artikel 5 led 23 i unionens tullkodex. Dessa fraktsedlar hade bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman (nedan kallade CMR-fraktsedlarna). Efter det att varorna hade lämnat denna frizon konstaterade tulltjänstemännen emellertid att de inte förfogade över handlingar som styrkte att varorna hade bytt tullstatus från ”icke-unionsvaror” till ”unionsvaror”.

26 Det framgår nämligen av de tillämpliga bestämmelserna att en CMR-fraktsedel endast kan användas som bevis för att varorna har tullstatus som unionsvaror när det gäller varor som redan har denna tullstatus och inte vad avser varor som erhåller denna status till följd av en ändring. En sådan ändring av tullstatusen skulle kunna bevisas genom en tulldeklaration med uppgift om ett MRN-nummer eller en fraktsedel som även anger ett MRN-nummer som tilldelats en sådan

tulldeklaration. En handskriven anteckning som anger ”status C”, med en underskrift och en stämpel på en CMR-fraktsedel, kan således inte, i avsaknad av en hänvisning till ett MRN-nummer som gör det möjligt att fastställa att ett tullförfarande som ger icke-unionsvaror denna tullstatus är tillämpligt, utgöra bevis för att nämnda status har ändrats till ”unionsvaror”.

27 Baltic Container överklagade den ovan i punkt 25 nämnda domen av den 9 juli 2021 till Augstākā tiesa (Senāts) (Högsta domstolen, Lettland), som är den hänskjutande domstolen.

28 Till stöd för sitt överklagande gjorde Baltic Container gällande att bolaget inte hade åsidosatt någon rättslig skyldighet i egenskap av innehavare av ett tillstånd att bedriva verksamhet i en frizon (nedan kallad tillståndshavare), att det inte medvetet hade medverkat till att de aktuella varorna olagligen hade lämnat den berörda frizonen och att bolaget varken hade känt till eller kunde ha känt till att utförseln var olaglig. Baltic Container förde nämligen in varorna i sin bokföring, i enlighet med skattemyndighetens godkännande, och överlämnade dem till fraktföraren i enlighet med CMR-fraktsedlarna. Dessa fraktsedlar hade bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman, med angivande att varorna hade tullstatus som unionsvaror, vilket överensstämmer med tullpraxis. Baltic Container hade således rätt att förvänta sig att det särskilda tullförfarandet för lagring i en frizon, under vilket varorna befann sig, skulle avslutas.

29 Baltic Container åberopade även en dom från Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģyija (Regionala domstolen i Riga, avdelningen för brottmål, Lettland) av den 5 februari 2021, genom vilken den domstolen hade ogiltigförklarat de administrativa sanktioner som hade ålagts klaganden i det målet i form av straffavgifter för samma gärningar som de som är aktuella i förevarande mål. Enligt den domen hade Baltic Container inte åsidosatt artikel 215.1 i unionens tullkodex, eftersom klaganden inte hade fört ut de aktuella varorna från den berörda frizonen innan denne hänförde varorna till ett påföljande tullförfarande. Nämnda domstol fann i synnerhet att det inte fanns någon anledning att anse att en CMR-fraktsedel med angivelsen ”status C”, som bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman, inte var tillräcklig för att dessa varor skulle kunna hänföras till ett påföljande tullförfarande. Samma domstol konstaterade även att det finns en tullpraxis enligt vilken varor ska hänföras till ett påföljande tullförfarande när CMR-fraktsedeln har försetts med angivelsen ”status C”, bestyrkt med tullkontorets stämpel.

30 Skattemyndigheten har gjort gällande att Baltic Container, när de aktuella varorna lämnade den berörda frizonen, varken såg till att de hänfördes till ett nytt tullförfarande eller i sina inlagor angav de uppgifter som föreskrivs i artikel 178.1 b i delegerad förordning 2015/2446. Enligt skattemyndigheten kan icke-unionsvaror endast få sin tullstatus ändrad till unionsvaror genom att hänföras till ett nytt tullförfarande efter ingivande av en tulldeklaration som identifierats med hjälp av ett MRN-nummer. Baltic Container borde således i sina inlagor ha angett ett MRN-nummer som gör det möjligt att identifiera den tulldeklaration som medförde att de aktuella varorna hade bytt tullstatus från icke-unionsvaror till unionsvaror, eftersom angivelsen ”status C” i CMR-fraktsedlarna inte var tillräcklig i detta avseende.

31 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida Baltic Container har möjlighet att kontrollera de aktuella varornas tullstatus på grundval av ett MRN-nummer som anges på CMR-fraktsedlarna och kontrollera äktheten av ett T2L-dokument på grundval av vilket en tullmyndighet i en annan medlemsstat skulle ha kunnat ändra tullstatusen, eftersom det inte är säkert att bolaget hade tillgång till de databaser som krävs för detta ändamål. Vid tidpunkten för de transaktioner som är aktuella i det nationella målet bestod dessutom skattemyndighetens

praxis i att underkasta alla unionsvaror en ytterligare tullkontroll innan de lämnade det berörda hamnområdet. CMR-fraktsedlarna innehöll, som bevis för unionsvarornas tullstatus, en anteckning om nämnda status, undertecknad av tulltjänstemannen och med stämpel från tullstationen.

32 Den hänskjutande domstolen har även preciserat att enligt de lettiska tullmyndigheternas godkännande av utformningen av Baltic Containers bokföring ska Baltic Container lagra bokföringen i ett onlinesystem och ge dessa tullmyndigheter tillgång till detta system. Baltic Container ska, enligt godkännandebeslutet, bevara original eller kopior av transportdokument som medföljer de varor som förts in i och lämnat frizonen. Om varorna förs in i eller ut ur denna frizon genom upprättande av en tulldeklaration eller en deklaration om återexport i vilken ett MRN-nummer anges, så är Baltic Container, i egenskap av tillståndshavare, inte skyldigt att lagra kopior av MRN-nummer för nämnda varor. För att undvika dubblering av uppgifter i tull- och terminaldatabaser ändrades nämnda godkännandebeslut senare, så att det i beslutet angavs att det inte är nödvändigt att bevara kopior av transportdokumenten när en last har deklarerats eller hänförts till ett tullförfarande och tilldelats ett MRN-nummer.

33 Den hänskjutande domstolen ansåg att det under dessa omständigheter finns anledning att fråga EU-domstolen om tolkningen av unionens tullagstiftning om villkoren för avslutande av tullförfarandet för lagring i en frizon och de skyldigheter som åligger ett sådant företag som Baltic Container vad gäller de uppgifter som ska bevaras i dess bokföring och den eventuella kontrollen av att tullstatusen har ändrats. För det fall unionens tullbestämmelser ska tolkas så, att det inte är möjligt att ändra tullstatusen på det sätt som Baltic Container har gjort, vill den hänskjutande domstolen även få klarhet i huruvida Baltic Container kan grunda berättigade förväntningar på tullmyndigheternas praxis, bestående i att på CMR-fraktsedlarna ange tullstatusen för varor som lämnar en frizon.

34 Den hänskjutande domstolen har även frågat sig huruvida principen om rättskraft, vilken erkänns i nationell rätt och unionsrätt, utgör hinder för att den drar andra slutsatser än de som Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (Regionaldomstolen i Riga, avdelningen för brottmål) dragit i en dom av den 5 februari 2021, som har vunnit laga kraft, nämligen att Baltic Container inte hade gjort sig skyldig till underlåtenhet, i den mening som avses i artikel 79 i unionens tullkodex, att uppfylla sina skyldigheter enligt unionens tullagstiftning.

35 Mot denna bakgrund beslutade Augstākā tiesa (Senāts) (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Tillåter artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446, jämförd med artikel 214.1 i unionens tullkodex, att det särskilda tullförfarandet för ’frizoner’ avslutas utan att det [MRN-nummer] som identifierar den tulldeklaration enligt vilken varorna hänförs till det påföljande tullförfarandet har bokförts i det elektroniska bokföringssystemet?

2) Tillåter artiklarna 214.1 och 215.1 i unionens tullkodex samt artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446 att den person som är ansvarig för det särskilda förfarandet för ’frizoner’ avslutar det förfarandet enbart på grundval av en notering som en tulltjänsteman har gjort i varornas transportdokument (CMR) om varornas tullstatus, utan att själv kontrollera giltigheten av tullstatusen för dessa varor?

3) Om den andra tolkningsfrågan besvaras nekande: Vilken nivå av kontroll enligt artiklarna 214.1 och 215.1 i unionens tullkodex samt artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446 är tillräcklig för att det särskilda förfarandet för ’frizoner’ ska anses ha avslutats på ett korrekt sätt?

4) Kunde den person som är ansvarig för det särskilda förfarandet för ’frizoner’ ha berättigade förväntningar utifrån bekräftelsen från tullmyndigheterna på att varornas tullstatus har ändrats från ’icke-unionsvaror’ till ’unionsvaror’, när denna bekräftelse varken anger skälet till ändringen av varornas status eller någon information som gör det möjligt att kontrollera detta skäl?

5) Om den fjärde tolkningsfrågan besvaras nekande: Kan det utgöra ett skäl till befrielse från betalningsskyldighet för den skuld som uppkommit enligt artikel 79.1 a och 79.3 a i unionens tullkodex, mot bakgrund av principen om rättskraft som erkänns i nationell rätt och i unionsrätten, att det i ett annat mål som inletts vid en nationell domstol, i lagakraftvunnen dom har slagits fast att den person som är ansvarig för tullförfarandet, enligt de förfaranden som fastställts av tullmyndigheterna, inte hade gjort sig skyldig till någon överträdelse vad gäller tullförfarandet för ’frizoner’?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första frågan*

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 214.1 i unionens tullkodex och artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att tillståndshavaren i sin bokföring anger att tullförfarandet i den frizon som de berörda varorna var hänförda till har avslutats utan att i bokföringen ange det MRN-nummer som anger den tulldeklaration som motsvarar hänförandet av dessa varor till ett nytt tullförfarande.

37 Enligt artikel 214.1 första stycket i unionens tullkodex ska tillståndshavaren hålla lämplig bokföring i en form som godkänts av tullmyndigheterna. Enligt artikel 214.1 andra stycket ska bokföringen innehålla den information och de uppgifter som gör det möjligt för tullmyndigheterna att övervaka det berörda förfarandet, i synnerhet när det gäller att identifiera de varor som hänförts till förfarandet, deras tullstatus och deras befordran.

38 Omfattningen av detta krav preciseras i artikel 178.1 i delegerad förordning 2015/2446, som innehåller en uppräkning av de uppgifter som nämnda bokföring ska innehålla och i vilken det bland annat föreskrivs under vilka förutsättningar tillståndshavaren är skyldig att inkludera ett MRN-nummer i dessa handlingar.

39 Vad närmare bestämt gäller denna artikel 178.1 b uppställs i denna bestämmelse två olika krav, nämligen att bokföringen ska innehålla dels MRN-numret eller, om ett sådant inte finns, något annat nummer eller någon annan kod som identifierar de tulldeklarationer genom vilka varorna hänförs till ett särskilt förfarande, dels, när ett förfarande har avslutats, uppgifter om det sätt på vilket förfarandet avslutats.

40 Vad gäller det första av dessa krav påpekar domstolen, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 41 i sitt förslag till avgörande, att det enligt artikel 158.1 i unionens tullkodex inte krävs någon tulldeklaration för att varor ska kunna hänföras till det särskilda tullförfarandet för frizonen, vilket innebär att inga MRN-nummer anmäls i samband med att varorna hänförs.

41 Det andra av dessa krav avser avslutandet av det särskilda förfarande som de berörda varorna har hänförts till. Enligt artikel 215.1 i tullkodexen kan det särskilda tullförfarandet för frizoner avslutas på fyra olika sätt. För det första, när de varor som omfattas av detta förfarande hänförs till ett nytt tullförfarande, för det andra, när de har lämnat unionens tullområde, för det tredje, när de har förstörts utan att något avfall återstår och, för det fjärde, när de överlåts till staten.

42 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen angett att de tre laster som är aktuella i det nationella målet hänfördes till det särskilda tullförfarandet i frizonen som icke-unionsvaror och lämnade det kort därefter som unionsvaror. En sådan ändring av de aktuella varornas tullstatus kan emellertid endast ske om de hänförs till tullförfarandet för övergång till fri omsättning.

43 Enligt artikel 201.3 i unionens tullkodex ska icke-unionsvaror som övergår till fri omsättning ges tullstatus som unionsvaror. Det framgår dessutom av artikel 247.1 i tullkodexen att icke-unionsvaror får övergå till fri omsättning under den tid som de kvarstår i en frizon.

44 För detta ändamål ska de aktuella varorna omfattas av en tulldeklaration i enlighet med artikel 158.1 i tullkodexen, vilken tilldelas ett MRN-nummer, i den mening som avses i artikel 1 led 22 i delegerad förordning 2015/2446, och på de villkor som föreskrivs i artikel 226 i genomförandeförordning 2015/2447.

45 Enligt artikel 226 första stycket i genomförandeförordning 2015/2447 ska tullmyndigheterna, utom när tulldeklarationen inges muntligen eller genom en handling som anses utgöra en sådan deklaration eller i form av en registrering i deklarantens bokföring, tillhandahålla denne ett MRN-nummer för den deklarationen.

46 Enligt andra stycket i denna artikel 226 ska denna bestämmelse visserligen inte tillämpas fram till de respektive datum då EAS och NCTS börjar användas och de nationella importsystem som avses i bilagan till genomförandebeslut 2014/255 uppgraderas.

47 Det är emellertid utrett att den första frågan grundar sig på två underförstådda premisser. Den första är att omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inte omfattas av något av de tre särskilda fall som anges i artikel 226 första stycket, i vilka inget MRN-nummer tilldelas. Det andra underförstådda antagandet är att dessa omständigheter hänför sig till tiden efter det att EAS och NCTS infördes och efter det att de lettiska importsystem som avses i bilagan till genomförandebeslut 2014/255 uppgraderades.

48 Denna fråga ska följaktligen besvaras med utgångspunkt i antagandet att, i motsats till det ursprungliga hänförandet av de berörda varorna till det särskilda förfarandet för frizoner, borde det efterföljande hänförandet av dessa varor till förfarandet för fri omsättning ha gett upphov till en tulldeklaration och att deklaranten, vid den tidpunkt då förfarandet för frizonen hade avslutats, följaktligen borde ha förfogat över ett MRN-nummer som identifierar denna deklaration.

49 Det ska emellertid påpekas att det andra kravet i artikel 178.1 b i delegerad förordning 2015/2446 endast innebär ett krav på att tillståndshavarens bokföring ska innehålla information om hur förfarandet har avslutats utan att det krävs att dessa handlingar ska innehålla ett MRN-nummer.

50 Vad gäller artikel 178.1 c i denna förordning krävs det i denna bestämmelse att handlingar som gör det möjligt att entydigt identifiera de dokument som avses i nämnda bestämmelse anges i tillståndshavarens bokföring, utan att det krävs att de ska innehålla ett MRN-nummer.

51 Av detta följer att denna bestämmelse inte innebär någon skyldighet för tillståndshavaren att i sina inlagor ange det MRN-nummer som identifierar den tulldeklaration som har gett upphov till avslutandet av det särskilda tullförfarandet för lagring i en frizon genom att hänföra de berörda varorna till tullförfarandet för övergång till fri omsättning.

52 Den första frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 214.1 i unionens tullkodex och artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att tillståndshavaren i sin bokföring inkluderar uppgifter om det sätt på vilket tullförfarandet i frizonen har avslutats och uppgifter som gör det möjligt att identifiera alla andra dokument än en tulldeklaration avseende avslutandet, utan att i bokföringen ange det MRN-nummer som anger den tulldeklaration som motsvarar hänförandet av dessa varor till ett nytt tullförfarande.

### *Den andra och den tredje frågan*

53 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 214.1 och artikel 215.1 i unionens tullkodex samt artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446 ska tolkas så,

– att de utgör hinder för att tillståndshavaren i sin bokföring registrerar att det särskilda tullförfarandet i frizonen har avslutats med avseende på vissa varor och därvid endast anger uppgifter avseende en CMR-fraktsedel som åtföljer varorna när de lämnar den berörda frizonen och som anger varornas tullstatus, som bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman, och

– att de kräver att tillståndshavaren kontrollerar att denna uppgift är sanningsenlig.

54 För det första framgår det av de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen att CMR-fraktsedlarna, som är försedda med den handskrivna anmärkningen ”status C”, som bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman, visserligen anger att de berörda varornas tullstatus har övergått från ”icke-unionsvaror” till ”unionsvaror”. Fraktsedlarna innehåller emellertid inte tillräckligt tydlig information om exakt hur det särskilda tullförfarandet för lagring i en frizon har avslutats. Av detta följer att den omständigheten att tillståndshavarens bokföring innehåller en hänvisning till sådana fraktsedlar inte uppfyller det andra kravet i artikel 178.1 b i delegerad förordning 2015/2446, nämligen att i bokföringen ange information om det sätt på vilket den aktuella ordningen har avslutats, och inte heller uppfyller kravet i artikel 178.1 c i delegerad förordning 2015/2446, nämligen att bokföringen ska innehålla uppgifter som gör det möjligt att identifiera alla dokument som rör motsvarande avslutande av förfarandet.

55 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 44 i sitt förslag till avgörande ska det emellertid beaktas att det i denna artikel 178.3 föreskrivs att tullmyndigheterna kan frångå kravet på att lämna vissa uppgifter som föreskrivs i punkterna 1 och 2 i nämnda artikel 178, om detta inte inverkar negativt på tullövervakningen och kontrollerna av användningen av ett särskilt förfarande. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida de lettiska

tullmyndigheterna, i enlighet med samma artikel 178.3, har frångått kravet att tillståndshavaren i sin bokföring ska ange uppgifter om hur det särskilda tullförfarandet i frizonen har avslutats samt uppgifter som gör det möjligt att identifiera alla dokument som rör detta avslutande.

56 Av detta följer att tillståndshavaren kan fullgöra sina skyldigheter att föra bokföring i samband med avslutandet av det särskilda tullförfarandet för den frizon till vilken icke-unionsvaror är hänförda genom att i sina inlagor inkludera uppgifter om en CMR-fraktsedel som åtföljer dessa varor när de lämnar den berörda frizonen, i vilken det i form av en anteckning som anbringats av tullmyndigheterna anges att varorna har tullstatus, under förutsättning att dessa myndigheter har frångått kravet att lämna mer uttryckliga uppgifter om hur detta särskilda tullförfarande avslutas med tillämpning av artikel 178.3 i delegerad förordning 2015/2446, vilket det i det nationella målet ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

57 För det andra, vad gäller kontrollen av att uppgiften om tullstatus på CMR-fraktsedlarna har angetts, påpekar domstolen, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 55 i sitt förslag till avgörande, att tullkodexen inte innehåller någon särskild skyldighet för tillståndshavaren att kontrollera riktigheten av de uppgifter och andra indikationer som finns i de ingivna handlingarna.

58 I egenskap av näringsidkare måste tillståndshavaren visserligen iaktta ett minimum av vaksamhet. I den mån det inte är uppenbart för alla näringsidkare vid läsningen av en fraktsedel att den däri angivna uppgiften är tvivelaktig, vilket det i det nationella målet ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, med beaktande av att uppgiften om de berörda varornas status i fraktsedlarna dessutom bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman, kan tillståndshavaren inte klandras för att inte ha kontrollerat riktigheten av denna uppgift.

59 Den andra och den tredje frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 214.1 och artikel 215.1 i unionens tullkodex samt artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446 ska tolkas så,

– att de inte utgör hinder för att tillståndshavaren i sin bokföring registrerar att det särskilda tullförfarandet i frizonen har avslutats med avseende på vissa varor och därvid endast anger uppgifter avseende en CMR-fraktsedel som åtföljer varorna när de lämnar den berörda frizonen och som anger varornas tullstatus, som bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman, under förutsättning att tullmyndigheterna har godkänt detta avslutningsförfarande med tillämpning av denna artikel 178.3, och

– att de inte kräver att tillståndshavaren kontrollerar att denna uppgift är riktig.

### *Den fjärde frågan*

60 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att angivandet av varors tullstatus som unionsvaror i en CMR-fraktsedel som åtföljer dessa varor när de lämnar en frizon, som bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman, kan ge upphov till sådana förväntningar hos tillståndshavaren om att en ändring av varornas tullstatus mot bakgrund av tullagstiftningen är giltig, trots att grunden för denna ändring inte anges i denna fraktsedel.

61 Det ska inledningsvis påpekas att den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för det fall att den, mot bakgrund av svaret på den andra och den tredje frågan, skulle komma att konstatera att de lettiska tullmyndigheterna inte, med tillämpning av artikel 178.3 i delegerad förordning 2015/2446, har antagit en formell rättsakt för att frångå de krav som föreskrivs i artikel 178.1 b och c avseende upplysningar och uppgifter som gör det möjligt att entydigt identifiera de dokument som avser avslutandet av det särskilda tullförfarandet och som ska ingå i tillståndshavarens bokföring.

62 Eftersom tullkodexen, såsom angetts i punkt 57 ovan, inte innehåller någon särskild skyldighet för tillståndshavaren att kontrollera att uppgifterna i de handlingar som översänts till denne är riktiga, vill den hänskjutande domstolen få klarhet under vilka förutsättningar tillståndshavaren kan göra gällande berättigade förväntningar på att dennes bokföring uppfyller kraven i artikel 178 i delegerad förordning 2015/2446.

63 Under dessa omständigheter uppkommer, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 69 i sitt förslag till avgörande, frågan under vilka omständigheter en fast administrativ praxis, som består i att på de CMR-fraktsedlar som åtföljer varorna när de lämnar frizonen anbringa en undertecknad uppgift och en stämpel som anger att varorna har erhållit tullstatus som unionsvaror, kan ge tillståndshavaren berättigade förväntningar på att tullmyndigheterna, med tillämpning av artikel 178.3 i delegerad förordning 2015/2446, har frångått kravet att lämna vissa av de uppgifter som anges i punkterna 1 och 2 i denna artikel och att det är tillräckligt att endast ange uppgifter om CMR-fraktsedlar som tullmyndigheterna påtalat i tillståndshavarens bokföring.

64 Enligt fast rättspraxis utgör principen om skydd för berättigade förväntningar en del av unionens rättsordning och gäller för varje nationell myndighet som ska tillämpa unionsrätten (dom av den 14 juli 2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof, C-36/21, EU:C:2022:556, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

65 Härav följer att de nationella myndigheterna vid genomförandet av bestämmelserna i tullkodexen är skyldiga att iaktta denna princip. Rätten att åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar tillkommer, såsom en följd av rättssäkerhetsprincipen, varje person som befinner sig i en situation där en administration har väckt grundade förhoppningar. Tydliga, ovillkorliga och samstämmiga uppgifter från behörig och tillförlitlig källa utgör, oavsett i vilken form de har lämnats, exempel på sådana försäkringar. Däremot kan ingen med framgång göra gällande att denna princip har åsidosatts om administrationen inte har gett vederbörande några tydliga försäkringar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2024, Litauen m.fl./parlamentet och rådet (Paketet Mobilitet), C-541/20–C-555/20, EU:C:2024:818, punkt 616). Den omständigheten att en nationell myndighet med uppgift att tillämpa unionsrätten agerar i strid med en unionsrättslig bestämmelse eller med nationell rätt som antagits med tillämpning av unionsrätten kan inte heller ge upphov till berättigade förväntningar hos en ekonomisk aktör (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juli 2022, Sense Visuele Communicatie en Handel vof, C-36/21, EU:C:2022:556, punkterna 27 och 28 samt där angiven rättspraxis).

66 Det kan i detta hänseende konstateras att artikel 178.3 i delegerad förordning 2015/2446 inte innehåller några närmare bestämmelser om hur tullmyndigheterna kan frångå kravet att lämna vissa av de uppgifter som föreskrivs i punkterna 1 och 2 i denna artikel. Under dessa omständigheter utgör artikel 178.1 b, c och 178.3 i delegerad förordning 2015/2446 inte hinder mot en konsekvent administrativ praxis som innebär att det anses tillräckligt för att avsluta det särskilda tullförfarandet att det i tillståndshavarens bokföring finns uppgifter om en

CMR-fraktsedel som åtföljer de berörda varorna vid deras utförsel från en frizon, tillsammans med en uppgift om tullstatus, som bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman.

67 Tillståndshavaren kan således, när det föreligger en sådan praxis, göra gällande berättigade förväntningar på att dennes bokföring är förenlig med artikel 178 i delegerad förordning 2015/2446. Så kan bland annat vara fallet om tullmyndigheterna tidigare på ett precist, ovillkorligt och samstämmigt sätt har informerat tillståndshavaren om att det räcker med att det anges uppgifter som gör det möjligt att identifiera en CMR-fraktsedel med denna uppgift i dennes bokföring för att denne ska anses ha uppfyllt sina skyldigheter enligt nämnda artikel. I ett sådant fall kan tillståndshavaren anses ha berättigade förväntningar på att tullmyndigheterna, i enlighet med artikel 178.3 i delegerad förordning 2015/2446, har frångått kravet att tillståndshavaren ska lämna vissa av de uppgifter som föreskrivs i punkt 1 i denna artikel.

68 Den fjärde frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att tillståndshavaren kan grunda sådana förväntningar på att dennes bokföring uppfyller kraven i artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446 på en fast praxis hos tullmyndigheterna av vilken det på ett precist och ovillkorligt sätt framgår att det för att uppfylla kraven i denna bestämmelse är tillräckligt att denna bokföring endast innehåller uppgifter om en CMR-fraktsedel som åtföljer de berörda varorna när de lämnar en frizon, tillsammans med en handskriven uppgift om tullstatus, som bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman.

### *Den femte frågan*

69 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten utgör hinder för att tillämpa en nationell bestämmelse om rättskraft, enligt vilken en domstol i en medlemsstat är skyldig att ogiltigförklara en tullskuld som tillståndshavaren är skyldig att betala med tillämpning av artikel 79 i unionens tullkodex, med motiveringen att den domstol i denna medlemsstat som är behörig att pröva lagenligheten av den administrativa sanktion som har påförts tillståndshavaren för samma tullförfaranden, och av samma skäl som tullskulden konstaterats, i ett lagakraftvunnet domstolsavgörande har fastställt att denne inte har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt unionens tullagstiftning.

70 Det ska inledningsvis preciseras att svaret på denna fråga ges för det fall den hänskjutande domstolen skulle finna dels att tullmyndigheterna inte formellt har upphävt tillståndshavarens relevanta skyldigheter med tillämpning av artikel 178.3 i delegerad förordning 2015/2446, dels att tillståndshavaren, under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, inte kan göra gällande berättigade förväntningar på att dennes bokföring uppfyller kraven i artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446.

71 Efter detta klargörande ska det erinras om att principen om rättskraft är av betydelse såväl i unionens rättsordning som i de nationella rättsordningarna. För att säkerställa såväl en stabil rättsordning och stabila rättsförhållanden som en god rättskipning är det nämligen viktigt att domstolsavgöranden som vunnit laga kraft efter det att tillgängliga rättsmedel har uttömts eller fristerna för dessa har löpt ut inte längre kan angripas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, punkt 92 och där angiven rättspraxis).

72 En nationell domstol är enligt unionsrätten följaktligen inte skyldig att underlåta att tillämpa nationella processuella regler som innebär att domstolsavgöranden vinner laga kraft, även om den därmed skulle kunna bringa nationella förhållanden som är oförenliga med unionsrätten att upphöra. Unionsrätten kräver således inte att en nationell domstol – för att beakta EU-domstolens tolkning av en relevant bestämmelse i unionsrätten – av principiella skäl måste ändra sitt avgörande som vunnit laga kraft (dom av den 2 april 2020, CRPNPAC och Vueling Airlines, C-370/17 och C-37/18, EU:C:2020:260, punkterna 89 och 90 samt där angiven rättspraxis).

73 Eftersom det saknas unionslagstiftning på området bestäms formerna för att genomföra principen om rättskraft av medlemsstaternas nationella rättsordningar enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi. Bestämmelserna får emellertid inte vara mindre förmånliga än dem som gäller liknande nationella situationer (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (dom av den 7 april 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, punkt 100 och där angiven rättspraxis).

74 Varje fall där frågan uppkommer huruvida en nationell processuell bestämmelse medför att det blir omöjligt eller orimligt svårt att tillämpa unionsrätten ska dessutom bedömas med beaktande av bestämmelsens funktion i förfarandet vid nationella domstolar och andra myndigheter, betraktat som en helhet, samt förfarandets förlopp och särdrag. Dessutom ska, i förekommande fall, de principer som ligger till grund för det nationella domstolssystemet beaktas, såsom skyddet för rätten till försvar, rättssäkerhetsprincipen och principen om en ändamålsenlig handläggning (dom av den 2 april 2020, CRPNPAC och Vueling Airlines, C-370/17 och C-37/18, EU:C:2020:260, punkt 93).

75 Det har således slagits fast att effektivitetsprincipen utgör hinder för en tolkning av principen om rättskraft som innebär att den nationella domstolen är skyldig att återupprepa en felaktig tolkning och tillämpning av unionsrätten enbart på grund av att det mål som är anhängigt vid den, även om det har ett annat föremål, avser samma rättsliga förhållande eller samma grundläggande fråga som avgjorts genom ett lagakraftvunnet domstolsavgörande. Sådana hinder för en effektiv tillämpning av unionsbestämmelserna kan emellertid inte rimligen motiveras med stöd av principen om rättssäkerhet och de måste därför anses strida mot effektivitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkterna 29–31, dom av den 2 april 2020, CRPNPAC och Vueling Airlines, C-370/17 och C-37/18, EU:C:2020:260, punkterna 94–96, och dom av den 7 april 2022, Avio Lucos, C-116/20, EU:C:2022:273, punkterna 102–104).

76 Den hänskjutande domstolen har emellertid inte ombetts att återupprepa en felaktig tolkning och tillämpning av unionsrätten till följd av ett avgörande i vilket den berörda domstolen slutgiltigt tagit ställning till ett rättsförhållande eller en grundläggande fråga som är i fråga i ett mål med ett annat föremål.

77 För det första rör det mål som avgjorts av Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģyija (Regionala domstolen i Riga, avdelningen för brottmål) och det nationella målet samma tulltransaktioner.

78 För det andra är det visserligen riktigt att en underlåtenhet att iaktta en tullskyldighet kan få flera rättsliga följder, såsom uppkomsten av en huvudtullskuld, bestående av import- och mervärdesskatt, å ena sidan, och de därmed sammanhängande straffavgifterna, å andra sidan.

Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att tillståndshavaren är skyldig att betala såväl huvudskulden som förseningsavgifterna enligt ett och samma beslut från skattemyndigheten och att dessa skulder under alla omständigheter har sin grund i att denne, såsom påstås, inte har uppfyllt samma skyldigheter vad avser dennes bokföring som dem som var aktuella i det mål som hade avgjorts av Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģyija (Regionala domstolen i Riga, avdelningen för brottmål).

79 Under dessa omständigheter, och i den mån som lettisk rätt innehåller en regel om att förvaltningsdomstolarna är bundna av brottmålsdomstolarnas avgöranden, ska ett bestridande av denna påstådda underlåtenhet, som görs inom ramen för ett överklagande till en annan domstol avseende samma tullförfaranden, i princip regleras på ett enhetligt sätt. Effektivitetsprincipen kan emellertid inte utgöra hinder för iakttagandet av rättskraften hos ett domstolsavgörande som har vunnit laga kraft, under förutsättning att rättskraften hos ett domstolsavgörande som har vunnit laga kraft inte får några verkningar i förhållande till andra tvister än dem där lagenligheten av ett och samma förvaltningsbeslut ifrågasätts eller den rättsliga kvalificeringen av de faktiska omständigheterna avseende samma tullförfaranden.

80 Den femte frågan ska således besvaras enligt följande. Unionsrätten utgör inte hinder för att tillämpa en nationell bestämmelse om rättskraft, enligt vilken en domstol i en medlemsstat är skyldig att ogiltigförklara en tullskuld som tillståndshavaren är skyldig att betala med tillämpning av artikel 79 i unionens tullkodex, med motiveringen att den domstol i denna medlemsstat som är behörig att pröva lagenligheten av den administrativa sanktion som har påförts tillståndshavaren för samma tullförfaranden, och av samma skäl som tullskulden konstaterats, i ett lagakraftvunnet domstolsavgörande har fastställt att denne inte har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt unionens tullagstiftning.

## Rättegångskostnader

81 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

**1) Artikel 214.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen och artikel 178.1 b och c i kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex,**

**ska tolkas så,**

**att de inte utgör hinder för att innehavaren av ett tillstånd att bedriva verksamhet i en frizon i sin bokföring inkluderar uppgifter om det sätt på vilket tullförfarandet i frizonen har avslutats och uppgifter som gör det möjligt att identifiera alla dokument, annat än en tulldeklaration, avseende avslutandet, utan att i denna bokföring ange det huvudreferensnummer som anger den tulldeklaration som motsvarar hänförandet av dessa varor till ett nytt tullförfarande.**

**2) Artikel 214.1 och artikel 215.1 i förordning nr 952/2013 samt artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446**

**ska tolkas så,**

**– att de inte utgör hinder för att innehavaren av ett tillstånd att bedriva verksamhet i en frizon i sin bokföring registrerar att det särskilda tullförfarandet i frizonen har avslutats med avseende på vissa varor och därvid endast anger uppgifter avseende en fraktsedel som upprättats i enlighet med konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg, som undertecknades i Genève den 19 maj 1956, i dess lydelse enligt protokoll undertecknat i Genève den 5 juli 1978, som åtföljer varorna när de lämnar den berörda frizonen och som anger varornas tullstatus, som bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman, under förutsättning att tullmyndigheterna har godkänt detta avslutningsförfarande med tillämpning av denna artikel 178.3, och**

**– att de inte kräver att innehavaren av ett tillstånd att bedriva verksamhet i en frizon kontrollerar att denna uppgift är sanningsenlig.**

**3) Principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så,**

**att innehavaren av ett tillstånd att bedriva näringsverksamhet i en frizon kan grunda sådana förväntningar på att dennes bokföring uppfyller kraven i artikel 178.1 b och c i delegerad förordning 2015/2446 på en fast praxis hos tullmyndigheterna av vilken det på ett precist och ovillkorligt sätt framgår att det för att uppfylla kraven i denna bestämmelse är tillräckligt att denna bokföring endast innehåller uppgifter om en fraktsedel som upprättats i enlighet med konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg, som undertecknades i Genève den 19 maj 1956, i dess lydelse enligt protokollet av den 5 juli 1978, som åtföljer de berörda varorna när de lämnar en frizon, tillsammans med en handskriven uppgift om tullstatus, som bestyrkts med tullstämpel och undertecknats av en tulltjänsteman.**

**4) Unionsrätten utgör inte hinder för att tillämpa en nationell bestämmelse om rättskraft, enligt vilken en domstol i en medlemsstat är skyldig att ogiltigförklara en tullskuld som innehavaren av ett tillstånd att bedriva näringsverksamhet i en frizon är skyldig att betala med tillämpning av artikel 79 i förordning nr 952/2013, med motiveringen att den domstol i denna medlemsstat som är behörig att pröva lagenligheten av den administrativa sanktion som har påförts innehavaren av ett tillstånd att bedriva näringsverksamhet i en frizon för samma tullförfaranden, och av samma skäl som tullskulden konstaterats, i ett lagakraftvunnet domstolsavgörande har fastställt att denne inte har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt unionens tullagstiftning.**

Underskrifter