



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 11ης Ιουλίου 2024¹

Υπόθεση C-376/23

SIA «BALTIC CONTAINER TERMINAL»
κατά
Valsts ieņēmumu dienests

[αίτηση του Augstākā tiesa (Senāts) (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Λεττονία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Τελωνειακή ένωση – Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας – Έξοδος εμπορευμάτων από ελεύθερη ζώνη – Υποχρεώσεις που υπέχει ο δικαιούχος καθεστώτος ελεύθερης ζώνης βάσει του δικαίου της Ένωσης – Τελωνειακή οφειλή σε περίπτωση παράβασης υποχρέωσης – Αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – Προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης λόγω πάγιας διοικητικής πρακτικής – Επέκταση της ισχύος του δεδικασμένου απόφασης με την οποία ακυρώθηκε κύρωση που είχε επιβληθεί λόγω παράβασης τελωνειακών υποχρεώσεων»

I. Εισαγωγή

«Πρέπει να εμπιστεύεσαι τους ανθρώπους, αλλιώς η ζωή γίνεται ανυπόφορη.» [Αντόν Πάβλοβιτς Τσέχωφ (1860-1904), Ρώσος διηγηματογράφος και θεατρικός συγγραφέας]

1. Περιλαμβάνει η αναγκαία στη ζωή μας εμπιστοσύνη και την εμπιστοσύνη σε μια πάγια πρακτική της φορολογικής αρχής κράτους μέλους της Ένωσης; Ποια έκταση πρέπει να έχει η εν λόγω προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – περιλαμβάνει και τις παράνομες ενέργειες των εθνικών αρχών, και μάλιστα όχι μόνον όσες αντιβαίνουν στο εθνικό δίκαιο, αλλά και εκείνες που αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ένωσης; Όταν ένα δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, με απόφαση που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, ότι δεν συντρέχει παράβαση τελωνειακών υποχρεώσεων και έχει ακυρώσει μια εξ αυτού του λόγου παράλληλα επιβληθείσα κύρωση, μπορεί ο ενδιαφερόμενος να έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι, στο πλαίσιο άλλης διαδικασίας, οι κρατικές αρχές δεν θα κρίνουν, μολαταύτα, ότι υπήρξε παράβαση υποχρεώσεων και ότι δεν θα βεβαιώσουν τελωνειακές οφειλές λόγω της παράβασης;

2. Όλα τα ανωτέρω ζητήματα αρχής μπορούν να εξεταστούν από το Δικαστήριο στην παρούσα διαδικασία. Κατ' ουσίαν, η υπό κρίση υπόθεση έχει ως αντικείμενο τη μεταβολή μιας πάγιας διοικητικής πρακτικής της λεττονικής φορολογικής αρχής. Μέχρι σήμερα, τα εμπορεύματα που βρίσκονταν στην οικεία ελεύθερη ζώνη εξέρχονταν της ζώνης αυτής, με βάση το παραστατικό

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

μεταφοράς των εμπορευμάτων (στο εξής: φορτωτική CMR²), πάντοτε μετά τη διενέργεια επαλήθευσης από τις φορολογικές αρχές και τον εκ μέρους τους χαρακτηρισμό των εμπορευμάτων, με τελωνειακή σφραγίδα και υπογραφή επί της φορτωτικής CMR, ως «ενωσιακών εμπορευμάτων». Τούτο ελεγχόταν από τον δικαιούχο του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης, ο οποίος προέβαινε σε σχετική καταχώριση και κατόπιν τούτου άφηνε τα εμπορεύματα να εξέλθουν από την ελεύθερη ζώνη. Τον Ιούλιο του 2019 η φορολογική αρχή προδήλως μετέβαλε την πάγια αυτή πρακτική και προσήψε στον δικαιούχο του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης ότι από το 2018 έως τον Ιούλιο του 2019 άφηνε τα εμπορεύματα να εξέλθουν από την ελεύθερη ζώνη χωρίς να αναγράφει κύριο αριθμό αναφοράς. Το ζήτημα αν η αναγραφή κύριου αριθμού αναφοράς ήταν πράγματι αναγκαία, βάσει του δικαίου της Ένωσης, πρέπει τώρα να επιλυθεί από το Δικαστήριο. Κατά το αιτούν δικαστήριο, τούτο δεν είναι σαφές.

3. Αντιθέτως, ένα άλλο δικαστήριο (το ποινικό τμήμα του εφετείου Ρίγας, Λεττονία) απεφάνθη, χωρίς να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο, ότι δεν διαπράχθηκε παράβαση τελωνειακής υποχρέωσης. Συγκεκριμένα, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι ο δικαιούχος του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης ενήργησε σύμφωνα με την πάγια πρακτική των φορολογικών αρχών, οι οποίες δεν ήταν σε θέση να επικαλεστούν καμία νομική διάταξη από την οποία να απορρέει η υποχρέωση διενέργειας περαιτέρω ελέγχου των εμπορευμάτων που χαρακτηρίζονται από τη φορολογική αρχή ως «ενωσιακά εμπορεύματα».

4. Ωστόσο, παράλληλα, η φορολογική αρχή επέβαλε στον δικαιούχο του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης εισαγωγικούς δασμούς και ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι η έξοδος των εμπορευμάτων από την ελεύθερη ζώνη πραγματοποιήθηκε κατά παράβαση των υποχρεώσεών του. Ως εκ τούτου, οι αντίστοιχες τελωνειακές οφειλές βαρύνουν (μεταξύ άλλων και) τον δικαιούχο του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης. Ο ενδιαφερόμενος αντιτίθεται στην εν λόγω απόφαση.

5. Συναφώς, διερωτάται πώς μπορούσε ο ίδιος να είναι συνεπής με την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που υπέχει ως δικαιούχος καθεστώτος ελεύθερης ζώνης, όταν δύο κρατικά δικαστήρια ήδη έχουν εκτιμήσει διαφορετικά την έκταση των εν λόγω υποχρεώσεων και το ζήτημα φαίνεται να είναι τόσο ασαφές ώστε να πρέπει προηγουμένως να ζητηθεί ερμηνεία από το Δικαστήριο του Λουξεμβούργου. Επιπλέον, διερωτάται πώς μπορούσε να ήταν προβλέψιμη για εκείνον η μεταβολή της διοικητικής πρακτικής με αναδρομική ισχύ. Αντιθέτως, ο ίδιος βασίστηκε (δικαίως) στην προγενέστερη πρακτική. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον η εν λόγω πρακτική επιβεβαιώθηκε από λεττονικό δικαστήριο με απόφαση που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου.

II. Το νομικό πλαίσιο

6. Το νομικό πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης από απόψεως δικαίου της Ένωσης είναι αρκετά περίπλοκο. Αποτελείται συνολικά από τρεις διαφορετικές νομικές πράξεις, ήτοι από έναν κανονισμό, έναν κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό και έναν εκτελεστικό κανονισμό.

² Η συντομογραφία αυτή σημαίνει «Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route».

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Ο κανονισμός (ΕΕ) 952/2013³ (στο εξής: *τελωνειακός κώδικας*)

7. Το άρθρο 79 του τελωνειακού κώδικα ρυθμίζει τη γένεση τελωνειακής οφειλής ως 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 τελωνιακό έδαφος της Ένωσης, την απομάκρυνσή τους από την τελωνιακή 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, [...]».

8. Το άρθρο 158, παράγραφος 1, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2 (Υπαγωγή των εμπορευμάτων σε τελωνιακό καθεστώς) του τελωνειακού κώδικα, διέπει την τελωνιακή διασάφηση των εμπορευμάτων, καθώς και την τελωνιακή επιτήρηση των ενωσιακών εμπορευμάτων, και έχει ως εξής:

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

9. Τα αναγκαία προς τούτο συνοδευτικά έγγραφα ρυθμίζονται στο άρθρο 163 του τελωνειακού κώδικα ως εξής:

«1. Τα υποστηρικτικά έγγραφα που απαιτούνται για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το τελωνιακό καθεστώς για το οποίο διασαφίζονται τα εμπορεύματα βρίσκονται στην κατοχή του διασαφιστή και στη διάθεση των τελωνειακών αρχών τη στιγμή της υποβολής της τελωνιακής διασάφησης.

2. Τα υποστηρικτικά έγγραφα παρέχονται στις τελωνιακές αρχές εφόσον απαιτείται από την ενωσιακή νομοθεσία ή όταν είναι απαραίτητο για τελωνιακούς ελέγχους.

3. Σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, τα υποστηρικτικά έγγραφα μπορούν να καταρτίζονται από οικονομικούς φορείς εφόσον έχουν λάβει σχετική άδεια από τις τελωνιακές αρχές.»

³ Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (αναδιατύπωση), όπως τροποποιήθηκε στις 14 Δεκεμβρίου 2016 (ΕΕ 2016, L 354, σ. 32).

10. Το άρθρο 211, παράγραφος 1, στοιχείο β', του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι για την εκμετάλλευση εγκαταστάσεων αποθήκευσης που προορίζονται για την τελωνειακή αποταμίευση εμπορευμάτων σε ελεύθερη ζώνη απαιτείται άδεια και ορίζει, ειδικότερα, τα εξής:

«1. 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.

Οι όροι υπό τους οποίους επιτρέπεται η εφαρμογή ενός ή περισσότερων από τα αναφερόμενα στο πρώτο εδάφιο καθεστώτα ή η λειτουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης, αναγράφονται στην άδεια.»

11. Το άρθρο 214, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα διέπει τις λογιστικές καταχωρίσεις που πρέπει να τηρούνται στο πλαίσιο των ειδικών τελωνειακών καθεστώτων, στα οποία περιλαμβάνεται, κατά το άρθρο 210, στοιχείο β', του κώδικα αυτού, και η αποθήκευση σε ελεύθερη ζώνη, και έχει ως 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 τελωνειακού κώδικα ρυθμίζει την εκκαθάριση των ειδικών καθεστώτων, όπως αυτού της αποθήκευσης σε ελεύθερη ζώνη, ως 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.

2. Οι τελωνειακές αρχές εκκαθαρίζουν το καθεστώς διαμετακόμισης όταν είναι σε θέση να διαπιστώσουν, μετά από σύγκριση των στοιχείων που διατίθενται στο τελωνείο αναχώρησης με τα στοιχεία που διατίθενται στο τελωνείο προορισμού, ότι το καθεστώς έχει λήξει κατά τον δέοντα τρόπο.

3. Οι τελωνειακές αρχές λαμβάνουν όλα τα μέτρα που απαιτούνται για την τακτοποίηση της κατάστασης των εμπορευμάτων για τα οποία το καθεστώς δεν έχει εκκαθαρισθεί υπό τους προβλεπόμενους όρους.

4. Η εκκαθάριση του καθεστώτος πραγματοποιείται εντός ορισμένης προθεσμίας, εκτός αν προβλέπεται άλλως.»

13. Συναφώς, το άρθρο 7, στοιχείο γ', του τελωνειακού κώδικα παρέχει στην Επιτροπή την ακόλουθη γενική εξουσιοδότηση:

«Ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις, σύμφωνα με το άρθρο 284, για τον καθορισμό:

γ) του είδους των πληροφοριών και των λεπτομερειών που θα πρέπει να περιέχονται στις καταχωρίσεις που αναφέρονται στο άρθρο 148 παράγραφος 4 και στο άρθρο 214 παράγραφος 1.»

2. *Ο κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) 2015/2446⁴ (στο εξής: κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός)*

14. Το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β', γ', δ' και στ', παράγραφοι 2 και 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού προβλέπει τα εξής:

«1. Οι λογιστικές καταχωρίσεις που αναφέρονται στο άρθρο 214 παράγραφος 1 του 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 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·

δ) τα στοιχεία που αφορούν τα σήματα, τους αριθμούς αναγνώρισης, το πλήθος και τη φύση των δεμάτων, την ποσότητα και τη συνήθη εμπορική ή τεχνική περιγραφή των εμπορευμάτων και, ενδεχομένως, τα σήματα αναγνώρισης του εμπορευματοκιβωτίου που απαιτούνται για την εξακρίβωση της ταυτότητας των εμπορευμάτων·

στ) τον τελωνειακό χαρακτήρα των εμπορευμάτων·

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

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

⁴ Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός 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).

β) τα στοιχεία σχετικά με τη χρησιμοποίηση ή την κατανάλωση εμπορευμάτων τα οποία, αν ετίθεντο σε ελεύθερη κυκλοφορία ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, δεν θα υπέκειντο σε εισαγωγικούς δασμούς ούτε σε μέτρα κοινής γεωργικής ή εμπορικής πολιτικής σύμφωνα με το άρθρο 247 παράγραφος 2 του κώδικα.

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.»

3. Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2015/2447⁵ (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός)

15. Ο δέων τρόπος απόδειξης του τελωνειακού χαρακτήρα των ενωσιακών εμπορευμάτων προκύπτει από τα άρθρα 199 επ. του εκτελεστικού κανονισμού. Το άρθρο 200, παράγραφοι 1, 3 και 4, του εκτελεστικού κανονισμού προβλέπει συναφώς τα εξής:

«1. Το αρμόδιο τελωνείο θεωρεί και καταχωρίζει τα αποδεικτικά μέσα του τελωνειακού χαρακτήρα ενωσιακών εμπορευμάτων που αναφέρονται στο άρθρο 199 παράγραφος 1 στοιχεία β) και γ) του παρόντος κανονισμού, εκτός από περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 128 παράγραφος 1 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446, και κοινοποιεί τον MRN (κύριο αριθμό αναφοράς) των εν λόγω αποδεικτικών μέσων στον ενδιαφερόμενο.

3. Τα αποδεικτικά μέσα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 υποβάλλονται στο αρμόδιο τελωνείο στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα κατά την επανείσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, με μνεία του MRN τους.

4. Το εν λόγω αρμόδιο τελωνείο παρακολουθεί τη χρήση των αποδεικτικών μέσων που αναφέρονται στην παράγραφο 1, με σκοπό να διασφαλίσει, ιδίως, ότι τα αποδεικτικά μέσα χρησιμοποιούνται μόνο για τα εμπορεύματα για τα οποία έχουν εκδοθεί.»

16. Το άρθρο 211 του εκτελεστικού κανονισμού αφορά την απόδειξη του τελωνειακού χαρακτήρα των ενωσιακών εμπορευμάτων των οποίων η αξία δεν υπερβαίνει τις 15 000 ευρώ και έχει ως εξής:

«Στην περίπτωση εμπορευμάτων που έχουν τον τελωνειακό χαρακτήρα των ενωσιακών εμπορευμάτων και η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις 15 000 ευρώ, ο τελωνειακός χαρακτήρας των ενωσιακών εμπορευμάτων μπορεί να αποδειχθεί με την προσκόμιση του τιμολογίου ή του εγγράφου μεταφοράς που έχει εκδοθεί για τα εν λόγω εμπορεύματα, υπό την προϋπόθεση ότι αφορά μόνο εμπορεύματα που έχουν τον τελωνειακό χαρακτήρα των ενωσιακών εμπορευμάτων.»

17. Το άρθρο 226 του εκτελεστικού κανονισμού περιέχει διευκρινίσεις σχετικά με τον MRN και έχει ως 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

⁵ Εκτελεστικός κανονισμός 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, όπως τροποποιήθηκε στις 18 Απριλίου 2018 (ΕΕ 2015, L 343, σ. 558).

άρθρο 182 του 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 των συστημάτων ΑΣΕ και ΝΜΣΔ και της αναβάθμισης των εθνικών συστημάτων εισαγωγών που αναφέρονται στο παράρτημα της εκτελεστικής απόφασης 2014/255/ΕΕ.»

B. Το λεττονικό δίκαιο

18. Το άρθρο 153, παράγραφος 3, του Administratīvā procesa likums (νόμου περί διοικητικής διαδικασίας και διοικητικής δικονομίας) 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.»

19. Το άρθρο 16, παράγραφοι 3 και 4, του Likums «Par tiesu varu» (νόμου περί της δικαστικής εξουσίας) ορίζει 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.»

20. Το Ministru kabineta 2017. gada 22. augusta noteikumi Nr. 500 «Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi» (διάταγμα 500 του υπουργικού συμβουλίου, της 22ας Αυγούστου 2017, περί θεσπίσεως κανόνων σχετικά με τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, την προσωρινή εναπόθεση και τις ελεύθερες ζώνες) προβλέπει στο σημείο 77 ότι κάθε πρόσωπο στην ελεύθερη ζώνη του οποίου αποθηκεύονται μη ενωσιακά εμπορεύματα πρέπει να τηρεί λογιστικές καταχωρίσεις των εμπορευμάτων που αποθηκεύονται στην ελεύθερη ζώνη. Κατά το σημείο 78, οι λογιστικές καταχωρίσεις πρέπει να περιλαμβάνουν τα στοιχεία που μνημονεύονται, ειδικότερα, στο άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', και παράγραφος 2, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446. Κατά το σημείο 79, οι λογιστικές καταχωρίσεις για τα μη ενωσιακά εμπορεύματα πρέπει να περιλαμβάνουν τον αριθμό τελωνειακού εγγράφου ή τον αριθμό φορτωτικής εμπορεύματος με τον οποίο τα εμπορεύματα εισήλθαν στην ελεύθερη ζώνη ή εξήλθαν από αυτήν.

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

21. Η SIA «BALTIC CONTAINER TERMINAL» (στο εξής: αναιρεσείουσα) κατέχει άδεια φόρτωσης, εκφόρτωσης και αποθήκευσης εμπορευμάτων στην ελεύθερη ζώνη του ελεύθερου λιμένα της Ρίγας και υποχρεούται να τηρεί λογιστικές καταχωρίσεις των εμπορευμάτων που βρίσκονται στην εν λόγω ζώνη.

22. Η Valsts ieņēmumu dienests (λεττονική φορολογική αρχή, στο εξής: φορολογική αρχή) διενήργησε έλεγχο των εμπορευμάτων που βρίσκονταν στην ελεύθερη ζώνη της αναιρεσείουσας και διαπίστωσε ότι, σε τρεις περιπτώσεις, κατά τα έτη 2018 και 2019, εμπορεύματα εξήλθαν από τη ζώνη αυτήν χωρίς να υπαχθούν σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς. Ως εκ τούτου, το ειδικό

καθεστώς «ελεύθερης ζώνης» δεν είχε εκκαθαριστεί. Η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα εν λόγω εμπορεύματα είχαν κατ' ουσίαν διαφύγει της τελωνειακής επιτήρησης και, ως εκ τούτου, γεννήθηκαν τελωνειακές οφειλές (μεταξύ άλλων) της αναιρεσείουσας σύμφωνα με το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα.

23. Τα επίμαχα εμπορεύματα παραδόθηκαν για έξοδο από την ελεύθερη ζώνη βάσει των φορτωτικών CMR, στις οποίες αναγραφόταν ο τελωνειακός χαρακτήρας των εμπορευμάτων ως «ενωσιακά εμπορεύματα» («C»). Τούτο είχε επιβεβαιωθεί από υπάλληλο της τελωνειακής αρχής μέσω της θέσης της σφραγίδας του τελωνείου και της υπογραφής του και ήταν σύμφωνο προς την τότε συνήθη –αν και όχι ρητώς προβλεπόμενη στον νόμο– πρακτική. Κατά την πρακτική αυτή, η φορολογική αρχή διενεργούσε έλεγχο του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων πριν από την έξοδό τους από τον λιμένα και ανέγραφε τον χαρακτήρα αυτόν στα έγγραφα μεταφοράς. Ωστόσο, μετά την έξοδο των εμπορευμάτων από την ελεύθερη ζώνη, οι τελωνειακοί υπάλληλοι διαπίστωσαν ότι δεν διέθεταν έγγραφα τα οποία δικαιολογούσαν τη μεταβολή του τελωνειακού χαρακτήρα των επίμαχων εμπορευμάτων από «μη ενωσιακά εμπορεύματα» («N») σε «ενωσιακά εμπορεύματα» («C»).

24. Με απόφαση της φορολογικής αρχής της 19ης Ιουλίου 2019 επιβλήθηκε στην αναιρεσείουσα η υποχρέωση καταβολής στο δημόσιο ταμείο εισαγωγικών δασμών και φόρου προστιθέμενης αξίας, πλέον των αναλογούντων τόκων υπερημερίας. Η αναιρεσείουσα άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της εν λόγω απόφασης.

25. Το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο, Λεττονία) απέρριψε την προσφυγή. Έκρινε ότι η θέση απλώς και μόνον της σφραγίδας και της υπογραφής επί της φορτωτικής CMR δεν μπορεί να πιστοποιήσει τον τελωνειακό χαρακτήρα «ενωσιακών» εμπορευμάτων που έχουν εισαχθεί ως μη ενωσιακά εμπορεύματα. Από τη φορτωτική CMR και μόνον δεν μπορεί να συναχθεί το επόμενο τελωνειακό καθεστώς στο οποίο έχουν υπαχθεί τα εμπορεύματα. Για τη μεταβολή του χαρακτήρα των εμπορευμάτων απαιτείται διασάφηση με τον κύριο αριθμό αναφοράς (Master Reference Number, στο εξής, καθώς και ήδη μέχρι τούδε: MRN) ή φορτωτική CMR με τη σφραγίδα του τελωνείου και τον MRN. Τίποτα από αυτά δεν υφίσταται όμως.

26. Η αναιρεσείουσα άσκησε αναίρεση κατά της εν λόγω απόφασης ενώπιον του Augstākā tiesa (Senāts) (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Λεττονία).

27. Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα και ότι, ως εκ τούτου, δεν έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή. Ισχυρίζεται ότι τήρησε τις λογιστικές καταχωρίσεις που απαιτούνταν βάσει της άδειας που χορηγήθηκε από τη φορολογική αρχή και ότι παρέδωσε τα εμπορεύματα στον μεταφορέα βάσει των προσκομισθεισών φορτωτικών CMR. Συμφώνως προς τη συνήθη πρακτική της φορολογικής αρχής, στις φορτωτικές αυτές μνημονευόταν ο αναγραφείς από τον τελωνειακό υπάλληλο χαρακτήρας των εμπορευμάτων, ήτοι ότι επρόκειτο περί ενωσιακών εμπορευμάτων, και υπήρχε η υπογραφή του υπαλλήλου της τελωνειακής αρχής και η σφραγίδα του τελωνείου. Επομένως, η αναιρεσείουσα μπορούσε βασίμως να θεωρήσει ότι τα εμπορεύματα είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία. Κατ' αυτόν τον τρόπο, εκκαθαρίστηκε, επίσης, το ειδικό καθεστώς ελεύθερης ζώνης.

28. Παράλληλα, η αναιρεσείουσα προσέβαλε ενώπιον του Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu kolēģija (εφετείου Ρίγας, ποινικό τμήμα, Λεττονία) μια διοικητική κύρωση που της είχε επιβληθεί για τις ίδιες πράξεις. Με απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 2021, το εν λόγω δικαστήριο ακύρωσε

την επιβληθείσα στην αναιρεσεύουσα διοικητική κύρωση, με το σκεπτικό ότι η αναιρεσεύουσα δεν είχε παραβεί τους όρους του τελωνειακού καθεστώτος και ότι είχε ενεργήσει συμφώνως προς τη συνήθη πρακτική των τελωνειακών αρχών. Ειδικότερα, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η φορολογική αρχή δεν μπόρεσε να επικαλεστεί κανόνες δικαίου που να επέβαλλαν στην αναιρεσεύουσα την υποχρέωση να ελέγξει άλλα στοιχεία σχετικά με το κύρος της μεταβολής του χαρακτήρα των εμπορευμάτων πέραν της επιβεβαίωσης των τελωνειακών αρχών.

29. Κατά το αιτούν δικαστήριο, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης, αποτελούσε συνήθη πρακτική της φορολογικής αρχής οι υπάλληλοι της τελωνειακής αρχής να ελέγχουν τον τελωνειακό χαρακτήρα πριν από την έξοδο των εμπορευμάτων από την ελεύθερη ζώνη και να αναγράφουν τα αντίστοιχα στοιχεία (τελωνειακός χαρακτήρας του εμπορεύματος, σφραγίδα του συνοριακού σταθμού ελέγχου και υπογραφή του τελωνειακού υπαλλήλου) επί των διαφόρων εγγράφων εξόδου (κατά κανόνα επί της φορτωτικής CMR). Ακόμη και στη νυν εφαρμοζόμενη πρακτική, ο τελωνειακός υπάλληλος επιβεβαιώνει ο ίδιος τη μεταβολή του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων και η αναιρεσεύουσα, στηριζόμενη στις πληροφορίες που παρέχει ο εν λόγω υπάλληλος, εκκαθαρίζει το ειδικό καθεστώς «ελεύθερης ζώνης».

30. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Augstākā tiesa (Senāts) (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο της προδικαστικής διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα πέντε 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 κύριος αριθμός αναφοράς (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», μολοντί 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»;

31. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η αναιρεσείουσα, η Λεττονία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση, σύμφωνα με το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

IV. Νομική εκτίμηση

32. Τα πέντε προδικαστικά ερωτήματα αφορούν κατ' ουσίαν δύο θεματικές ενότητες. Τα τρία πρώτα ερωτήματα αφορούν τις τελωνειακές υποχρεώσεις λογιστικής καταχώρισης και ελέγχου που υπέχει κάτοχος άδειας για το ειδικό καθεστώς ελεύθερης ζώνης (στο εξής: δικαιούχος ελεύθερης ζώνης), ο οποίος άφησε να εξέλθουν μη ενωσιακά εμπορεύματα που ήταν εκεί αποθηκευμένα (συναφώς υπό Α). Αντιθέτως, το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα αφορά τη διαταχθείσα στο εθνικό δίκαιο επέκταση της ισχύος του δεδικασμένου απόφασης με την οποία κρίθηκε –ενδεχομένως σε αντίθεση προς το δίκαιο της Ένωσης– ότι δεν υπήρξε παράβαση της υποχρέωσης επιμέλειας που υπείχε ο δικαιούχος ελεύθερης ζώνης (συναφώς υπό Β.2). Του ερωτήματος αυτού προηγείται το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο αφορά την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ενός δικαιούχου ελεύθερης ζώνης ο οποίος βασίστηκε στη μέχρι τούδε πρακτική της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους, ακόμη και αν η πρακτική αυτή μπορεί να ήταν αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης (συναφώς υπό Β.1).

Α. Επί της ερμηνείας του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα

33. Στην αναιρεσείουσα, ως δικαιούχο ελεύθερης ζώνης, έχουν επιβληθεί εισαγωγικοί δασμοί (στο εξής: τελωνειακή οφειλή). Η τελωνειακή οφειλή ενός δικαιούχου ελεύθερης ζώνης έχει ως νομική βάση το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα. Η εν λόγω οφειλή συναρτάται με την παράβαση των υποχρεώσεων που καθορίζονται στην τελωνειακή νομοθεσία όσον αφορά την είσοδο μη ενωσιακών εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Το Δικαστήριο δεν γνωρίζει αν κατέστη εν τω μεταξύ δυνατή η είσπραξη της τελωνειακής οφειλής του διασαφιστή, η οποία γεννήθηκε λόγω της θέσης των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία.

34. Ο δικαιούχος ελεύθερης ζώνης υπέχει βεβαίως ειδικές υποχρεώσεις⁶, η παράβαση των οποίων μπορεί να γεννήσει τελωνειακή οφειλή. Η οφειλή αυτή είναι όμως απλώς μια συμπληρωματική και εις ολόκληρον (βλ. άρθρο 84 του τελωνειακού κώδικα) τελωνειακή οφειλή λόγω ιδίας παράβασης υποχρέωσης, η οποία αποσκοπεί, εν τέλει, στη διασφάλιση της προσήκουσας είσπραξης της τελωνειακής οφειλής. Η (αρχική) τελωνειακή οφειλή του διασαφιστή (άρθρο 77, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα) εξακολουθεί να υφίσταται.

⁶ Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533, σκέψεις 27 επ., σχετικά με το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης). Ομοίως, σχετικά με το καθεστώς τελειοποίησης: απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559, σκέψη 41) –«οι υπαγόμενοι σε αυτό [το καθεστώς] υποχρεούνται να τηρούν αυστηρά τις υποχρεώσεις που υπέχουν».

1. Επί της υποχρέωσης καταχώρισης ενός «Master Reference Number»

35. Η αναιρεσείουσα δεν προέβη σε καταχώριση MRN και σε εισαγωγή του στο ηλεκτρονικό σύστημα. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η καταχώριση και εισαγωγή του MRN ήταν επιβεβλημένες βάσει του δικαίου της Ένωσης, με αποτέλεσμα η εν λόγω παράλειψη να είχε ως συνέπεια την εκ μέρους της αναιρεσείουσας παράβαση των υποχρεώσεων της, η οποία είναι αναγκαία για τη βεβαίωση τελωνειακής οφειλής.

36. Κρίσιμο για την απάντηση του εν λόγω ερωτήματος είναι αν ο δικαιούχος ελεύθερης ζώνης οφείλει πάντοτε να καταχωρίζει MRN προκειμένου να αποφύγει τη γένεση δικής του –πέραν της οφειλής του διασαφιστή– τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα. Το άρθρο 214, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα ρυθμίζει τις λογιστικές καταχωρίσεις που πρέπει να τηρούνται στο πλαίσιο των ειδικών τελωνειακών καθεστώτων. Μεταξύ των ειδικών τελωνειακών καθεστώτων περιλαμβάνεται, βάσει του άρθρου 210, στοιχείο β', του τελωνειακού κώδικα, και η αποθήκευση σε ελεύθερη ζώνη.

37. Κατά το άρθρο 214, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, ο «δικαιούχος του καθεστώτος» (εν προκειμένω του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης) οφείλει να τηρεί κατάλληλες λογιστικές καταχωρίσεις, σύμφωνα με τον εγκεκριμένο από τις τελωνειακές αρχές τύπο. Οι εν λόγω καταχωρίσεις περιέχουν τις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχουν στις τελωνειακές αρχές τη δυνατότητα να επιτηρούν το σχετικό καθεστώς· τούτο αφορά, μεταξύ άλλων, την εξακρίβωση της ταυτότητας των εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αυτό, τον τελωνειακό τους χαρακτήρα και τη μεταφορά τους.

38. Για τη λειτουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης που προορίζονται για την τελωνειακή αποταμίευση εμπορευμάτων σε ελεύθερη ζώνη απαιτείται, βάσει του άρθρου 211, παράγραφος 1, στοιχείο β', του τελωνειακού κώδικα, άδεια των αρχών. Κατά γενικό κανόνα, η άδεια αυτή συνοδεύεται από συγκεκριμένες υποχρεώσεις λογιστικής καταχώρισης, που αποβλέπουν στην καταγραφή και επιτήρηση της εκκαθάρισης του ειδικού αυτού καθεστώτος, η οποία συντελείται με την υπαγωγή σε άλλο τελωνειακό καθεστώς (συχνά με τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία –άρθρο 77, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα). Ωστόσο, το ακριβές περιεχόμενο της άδειας της αναιρεσείουσας στην υπό κρίση υπόθεση δεν προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

39. Πέραν των υποχρεώσεων λογιστικής καταχώρισης που μπορεί να απορρέουν από την άδεια, το άρθρο 7, στοιχείο γ', του τελωνειακού κώδικα εξουσιοδοτεί την Επιτροπή να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις για τον καθορισμό του είδους των πληροφοριών και των λεπτομερειών που πρέπει να περιέχονται στις καταχωρίσεις που αναφέρονται στο άρθρο 214, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα. Αντίστοιχα, το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού προβλέπει ότι οι λογιστικές καταχωρίσεις που αναφέρονται στο άρθρο 214 του τελωνειακού κώδικα πρέπει να περιέχουν «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 κώδικα, πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο εκκαθάρισης του καθεστώτος».

40. Αυτό και μόνο αρκεί για να καταστεί σαφές ότι η καταχώριση του MRN ουδόλως είναι υποχρεωτική.

41. Αφενός, στην πρώτη περίπτωση, το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού αφορά μόνον τους MRN που καθιστούν δυνατή την αναγνώριση των τελωνειακών διασαφήσεων «μέσω των οποίων τα εμπορεύματα υπάγονται σε ειδικό καθεστώς». Για την υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς της ελεύθερας ζώνης δεν απαιτείται η υποβολή τελωνειακής διασάφησης (βλ. άρθρο 158, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα). Επομένως, δεν μπορεί παρά να νοείται εν προκειμένω η υπαγωγή σε άλλο ειδικό καθεστώς. Στην υπό κρίση υπόθεση, όμως, τα εμπορεύματα δεν υπήχθησαν σε άλλο ειδικό καθεστώς (του τίτλου VII του τελωνειακού κώδικα), αλλά στο «κανονικό» καθεστώς που προβλέπεται στον τίτλο VI του τελωνειακού κώδικα (Θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία). Στην περίπτωση αυτή, το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο b, πρώτη περίπτωση, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού δεν απαιτεί την καταχώριση του MRN.

42. Αφετέρου, το ίδιο το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού στηρίζεται στην παραδοχή ότι MRN δεν αποδίδεται σε κάθε περίπτωση τελωνειακής διασάφησης. Τούτο επιβεβαιώνεται από το άρθρο 226 του εκτελεστικού κανονισμού. Κατά το άρθρο αυτό, οι τελωνειακές αρχές πρέπει μεν κατά κανόνα να κοινοποιούν στον διασαφιστή (και όχι στον δικαιούχο της ελεύθερης ζώνης) έναν τέτοιο MRN για την τελωνειακή διασάφηση του. Ωστόσο, η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει για κάθε τελωνειακή διασάφηση ούτε ισχύει πριν από τις αντίστοιχες ημερομηνίες έναρξης λειτουργίας των συστημάτων ΑΣΕ και ΝΜΣΔ και της αναβάθμισης των εθνικών συστημάτων εισαγωγών που αναφέρονται στο παράρτημα της εκτελεστικής απόφασης 2014/255/ΕΕ. Το κατά πόσον εν προκειμένω συνέτρεχε τέτοια περίπτωση δεν έχει γνωστοποιηθεί στο Δικαστήριο.

43. Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή γνωστοποιεί τον MRN στον διασαφιστή (και όχι στον δικαιούχο της ελεύθερης ζώνης), το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού απαιτεί ρητώς από τον δικαιούχο ελεύθερης ζώνης την καταχώριση του αριθμού αυτού μόνον εφόσον υφίσταται. Ειδάλλως, ο δικαιούχος της ελεύθερης ζώνης εκπληρώνει τις υποχρεώσεις λογιστικής καταχώρισης που υπέχει, αν καταχωρίσει άλλον αριθμό ή κωδικό, που καθιστά δυνατή την εξακρίβωση της ταυτότητας των εμπορευμάτων. Συνεπώς, όπως ορθώς υποστηρίζει επίσης η Επιτροπή, από τον τελωνειακό κώδικα και από τον κατ' εξουσιοδότηση κανονισμό δεν προκύπτει υποχρέωση καταχώρισης του MRN. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο εάν τα εμπορεύματα δεν έχουν υπαχθεί σε ειδικό καθεστώς.

44. Επιπλέον, κρίσιμη είναι και η ρύθμιση που περιλαμβάνεται στο άρθρο 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού. Βάσει της διάταξης αυτής, οι τελωνειακές αρχές δύναται να εφαρμόζουν απαλλαγή από την απαίτηση παροχής ορισμένων από τις πληροφορίες που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2. Επομένως, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί υποχρεωτικά την καταχώριση του MRN. Αντιθέτως, καθοριστική σημασία έχει το αν ισχύει απαλλαγή από την καταχώριση αυτή η οποία απορρέει είτε από το εθνικό δίκαιο (το οποίο δεσμεύει τις τελωνειακές αρχές) είτε από πρακτική της ίδιας της εθνικής τελωνειακής αρχής. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, η μη καταχώριση δεν μπορεί να γεννήσει τελωνειακή οφειλή.

45. Τέτοια απαλλαγή θα μπορούσε εν προκειμένω να θεωρηθεί ότι υφίσταται, για παράδειγμα, και στην περίπτωση της πάγιας διοικητικής πρακτικής των λεττονικών τελωνειακών αρχών, όπως αυτή γνωστοποιήθηκε από το αιτούν δικαστήριο. Συγκεκριμένα, κατά το αιτούν δικαστήριο, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, συνήθης πρακτική της φορολογικής αρχής ήταν το να ελέγχουν οι τελωνειακοί υπάλληλοι τον τελωνειακό χαρακτήρα των εμπορευμάτων πριν τα εμπορεύματα εγκαταλείψουν την ελεύθερη ζώνη και να αναγράφουν στα διάφορα έγγραφα εξόδου (κατά κανόνα επί της φορτωτικής CMR)

τα αντίστοιχα στοιχεία (τελωνειακός χαρακτήρας των εμπορευμάτων, σφραγίδα του συνοριακού σταθμού ελέγχου και υπογραφή του τελωνειακού υπαλλήλου). Τούτο φαίνεται να αρκούσε για την εκπλήρωση των μέχρι τούδε ισχυουσών υποχρεώσεων λογιστικής καταχώρισης.

46. Το δικαίο της Ένωσης δεν προβλέπει ειδικές προϋποθέσεις για μια τέτοια απαλλαγή. Συνεπώς, είναι επίσης δυνατή η σιωπηρή απαλλαγή από την υποχρέωση καταχώρισης κατά το άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο δεδομένου ότι στο τελωνειακό δικαίο –ως μαζική διαδικασία– δεν είναι άγνωστες οι σιωπηρές δηλώσεις. Για παράδειγμα, βάσει του άρθρου 158, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με τα άρθρα 135 επ. και 141 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού, υφίσταται ακόμη και η δυνατότητα υποβολής προφορικών ή σιωπηρών τελωνειακών διασαφήσεων. Το ζήτημα αν η πάγια διοικητική πρακτική, όπως περιγράφεται από το αιτούν δικαστήριο, συνιστά ρητή ή σιωπηρή απαλλαγή που εφαρμόζεται από τη φορολογική αρχή αποτελεί ζήτημα εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών το οποίο εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα του εν λόγω δικαστηρίου.

47. Συνεπώς, η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το άρθρο 214 του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 178 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού, δεν απαιτεί από τον δικαιούχο ελεύθερης ζώνης, υποχρεωτικά και σε κάθε περίπτωση, την καταχώριση MRN, προκειμένου αυτός να εκπληρώσει τις εκεί προβλεπόμενες υποχρεώσεις λογιστικής καταχώρισης που υπέχει. Αντιθέτως, επιτρέπει στις τελωνειακές αρχές να εγκρίνουν, ρητώς ή σιωπηρώς, αποκλίνουσες μορφές λογιστικής καταχώρισης.

2. Εκκαθάριση του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης

48. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινιστεί αν το άρθρο 214 του τελωνειακού κώδικα επιτρέπει την εκκαθάριση του ειδικού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης χωρίς την καταχώριση ενός MRN. Πρόκειται για τη δεύτερη εναλλακτική περίπτωση των υποχρεώσεων λογιστικής καταχώρισης που προβλέπονται στο άρθρο 178, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού. Κατά τη διάταξη αυτή, πρέπει επίσης να καταχωρίζονται πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο εκκαθάρισης του καθεστώτος.

49. Η εκκαθάριση ενός ειδικού τελωνειακού καθεστώτος (εν προκειμένω, αυτού της ελεύθερης ζώνης) κατά το άρθρο 215 του τελωνειακού κώδικα πρέπει να διακρίνεται από την ανωτέρω εξετασθείσα τήρηση των υποχρεώσεων λογιστικής καταχώρισης που προβλέπονται στο άρθρο 214 του τελωνειακού κώδικα. Τούτο δε διότι η εκκαθάριση επέρχεται μόνον όταν τα εμπορεύματα έχουν υπαχθεί σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς. Στην υπό κρίση υπόθεση, τα εμπορεύματα τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία (τίτλος VI του τελωνειακού κώδικα) και ο χαρακτήρας τους μεταβλήθηκε από μη ενωσιακά εμπορεύματα σε ενωσιακά εμπορεύματα.

50. Η φορολογική αρχή απλώς δεν γνωρίζει πλέον γιατί συνέβη τούτο. Ούτε από τις γραπτές παρατηρήσεις της Λεττονίας προκύπτει για ποιον λόγο εν τέλει ένας τελωνειακός υπάλληλος ανέγραψε επί της φορτωτικής CMR το «C» (για τα ενωσιακά εμπορεύματα), σφράγισε τη φορτωτική και την υπέγραψε, εφόσον τα εμπορεύματα αυτά εξακολουθούσαν να είναι μη ενωσιακά εμπορεύματα. Εν πάση περιπτώσει, τα εν λόγω εμπορεύματα παραδόθηκαν, κατόπιν ελέγχου, σε ένα πρόσωπο. Το αν η παράδοση αυτή ήταν νόμιμη (ιδίως αν υπήρχε αντίστοιχη τελωνειακή διασάφηση) και το αν η γεννηθείσα τελωνειακή οφειλή εξοφλήθηκε από τον διασαφιστή στερείται, εν πάση περιπτώσει, σημασίας για την εκκαθάριση του «καθεστώτος ελευθέρων ζώνης».

51. Ωστόσο, το δίκαιο της Ένωσης δεν καθορίζει εξαντλητικά τον τρόπο με τον οποίο ο δικαιούχος ελεύθερης ζώνης οφείλει να τηρεί τις αντίστοιχες λογιστικές καταχωρίσεις (βλ. σημεία 36 επ. των παρουσών προτάσεων). Εν τέλει, το ζήτημα αν η εκκαθάριση του ειδικού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης μπορεί να επέλθει με τη λογιστική καταχώριση της φορτωτικής CMR, η οποία φέρει σφραγίδα και υπογραφή της φορολογικής αρχής, εξαρτάται από το εθνικό νομικό καθεστώς (ήτοι από το περιεχόμενο της άδειας και/ή από την πρακτική της φορολογικής αρχής να απαλλάσσει από ορισμένες υποχρεώσεις καταχώρισης). Συνεπώς, η εκτίμηση αυτή εναπόκειται αποκλειστικά στο αιτούν δικαστήριο.

52. Εάν από την πάγια πρακτική προκύπτει ότι το εμπόρευμα παραδόθηκε στον διασαφιστή και ότι ο χαρακτηρισμός ως ενωσιακό εμπόρευμα επιβεβαιώθηκε επί της φορτωτικής CMR με σφραγίδα και υπογραφή ενός υπαλλήλου της φορολογικής διοίκησης και ότι τούτο συμβαίνει μόνο στις περιπτώσεις θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην εν λόγω φορτωτική φαίνεται να αρκούν και για την τεκμηρίωση της εκκαθάρισης του ειδικού καθεστώτος ελεύθερης ζώνης μέσω της θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία. Εν προκειμένω, μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται επιτρεπόμενη από το δίκαιο της Ένωσης ρητή ή σιωπηρή απαλλαγή από ενδεχόμενες περαιτέρω υποχρεώσεις απόδειξης.

3. Η υποχρέωση ελέγχου και η έκταση του ελέγχου της ισχύος του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων (δεύτερο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα)

53. Με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 214, παράγραφος 1, και το άρθρο 215, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα επιτρέπουν στον δικαιούχο ελεύθερης ζώνης να εκκαθαρίζει το καθεστώς της ελεύθερης ζώνης χωρίς ο ίδιος να έχει ελέγξει την ισχύ του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων και/ή την έκταση της εν λόγω υποχρέωσης ελέγχου.

54. Το ερώτημα αυτό υποβάλλεται επειδή τα εμπορεύματα μπορούν να υπάγονται σε ελεύθερη ζώνη χωρίς τελωνειακή διασάφηση, προκειμένου στη συνέχεια να υπαχθούν, κατά κανόνα, σε άλλο τελωνειακό καθεστώς μέσω τελωνειακής διασάφησης που διενεργείται από τον διασαφιστή. Στο πλαίσιο αυτό, σε ελεύθερη ζώνη μπορούν να αποθηκεύονται, για παράδειγμα, εμπορεύματα διαφόρων ειδών (ενωσιακά εμπορεύματα όπως και μη ενωσιακά εμπορεύματα) (βλ. άρθρο 177 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού). Στις περισσότερες περιπτώσεις, τα εμπορεύματα που αποθηκεύονται σε ελεύθερη ζώνη υπάγονται στη συνέχεια σε άλλα ειδικά τελωνειακά καθεστώτα (τίτλος VII του τελωνειακού κώδικα –όπως, για παράδειγμα, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ή σε καθεστώς τελειοποίησης) ή ακόμη και στο γενικό τελωνειακό καθεστώς (θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία –τίτλος VI του τελωνειακού κώδικα). Για τον σκοπό αυτόν, πραγματοποιείται τελωνειακή διασάφηση (άρθρο 158, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα) από τρίτον (ήτοι κατά κανόνα όχι από τον δικαιούχο της ελεύθερης ζώνης).

55. Αυτό που έχει σημασία για το εν προκειμένω υπό εξέταση ζήτημα της υποχρέωσης ελέγχου την οποία υπέχει ο δικαιούχος ελεύθερης ζώνης και/ή της έκτασης του ελέγχου είναι ότι η επανεξέταση της τελωνειακής διασάφησης, βάσει του άρθρου 188 του τελωνειακού κώδικα, πραγματοποιείται μόνον από την τελωνειακή αρχή. Η αρχή αυτή μπορεί, βάσει του άρθρου 189 του τελωνειακού κώδικα, να διενεργήσει εξέταση των εμπορευμάτων κ.λπ. Αντιθέτως, ο τελωνειακός κώδικας δεν επιβάλλει στον δικαιούχο ελεύθερης ζώνης υποχρεώσεις ελέγχου. Ακόμη και η παράδοση των εμπορευμάτων πραγματοποιείται, βάσει του άρθρου 194 του τελωνειακού κώδικα, αποκλειστικά από τις τελωνειακές αρχές (και όχι από ιδιώτη), όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής των εμπορευμάτων στο οικείο καθεστώς. Κατά το άρθρο 195, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, η άδεια παραλαβής των εμπορευμάτων

χορηγείται μόνον εφόσον έχει εξοφληθεί η τελωνειακή οφειλή ή έχει συσταθεί εγγύηση για την κάλυψη της οφειλής αυτής. Στη Λεττονία, όπως φαίνεται, η άδεια παραλαβής του εμπορεύματος χορηγήθηκε από την τελωνειακή αρχή, στην πράξη, με τη θέση σφραγίδας και υπογραφής επί της φορτωτικής CMR.

56. Η δε ειδική διαδικασία της ελεύθερης ζώνης ρυθμίζεται από τα άρθρα 210 επ. του τελωνειακού κώδικα. Ωστόσο, ούτε από το εν λόγω τμήμα μπορεί να συναχθεί υποχρέωση ελέγχου της ακρίβειας του περιεχομένου της τελωνειακής διασάφησης τρίτου. Αντιθέτως, το άρθρο 214 του τελωνειακού κώδικα περιέχει τις προαναφερθείσες (βλ. σημεία 36 επ. των παρουσών προτάσεων) υποχρεώσεις λογιστικής καταχώρισης. Το άρθρο 215 του τελωνειακού κώδικα ρυθμίζει το πότε εκκαθαρίζεται ένα ειδικό καθεστώς (όπως αυτό της ελεύθερης ζώνης) και, στο πλαίσιο αυτό, κύρια αιτία εκκαθάρισης μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι η υπαγωγή σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς.

57. Συναφώς, το άρθρο 214, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του τελωνειακού κώδικα διευκρινίζει ότι οι καταχωρίσεις (πρέπει να) περιέχουν τις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχουν στις τελωνειακές αρχές τη δυνατότητα να επιτηρούν το σχετικό καθεστώς· ειδικότερα, τούτο αφορά την εξακρίβωση της ταυτότητας των εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αυτό, τον τελωνειακό τους χαρακτήρα και τη μεταφορά τους. Αντιθέτως, ούτε το άρθρο 214 του τελωνειακού κώδικα αναφέρεται στην ισχύ του τελωνειακού χαρακτήρα ή σε επανεξέταση της ισχύος αυτής.

58. Εξ αυτού συνάγεται ομοίως ότι πρέπει απλώς να τηρούνται λογιστικές καταχωρίσεις σχετικά με τον τελωνειακό χαρακτήρα και ότι δεν πρέπει να ελέγχεται η ακρίβεια του περιεχομένου του χαρακτήρα αυτού. Ως εκ τούτου, κρίσιμες είναι και σε αυτήν την περίπτωση –πράγμα που φαίνεται να παραβλέπει η Επιτροπή– οι υποχρεώσεις απόδειξης που ισχύουν στη Λεττονία. Εφόσον η φορολογική αρχή εφάρμοζε (ρητά ή σιωπηρά) απαλλαγή από την απαίτηση προσκόμισης περαιτέρω αποδεικτικών στοιχείων, πέραν της φορτωτικής CMR η οποία φέρει σφραγίδα που αναφέρει τον χαρακτηρισμό των εμπορευμάτων και υπογραφή του τελωνειακού υπαλλήλου (βλ. άρθρο 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού), δεν θα ισχύουν τότε περαιτέρω υποχρεώσεις απόδειξης, πολλώ δε μάλλον περαιτέρω υποχρεώσεις ελέγχου. Το ζήτημα αν συντρέχει τέτοια περίπτωση μπορεί να επιλυθεί μόνον από το αιτούν δικαστήριο.

59. Επομένως, η αναιρεσείουσα δεν ήταν υποχρεωμένη να ελέγξει τους λόγους για τους οποίους σφραγίστηκε η φορτωτική CMR και τους λόγους για τους οποίους τα εμπορεύματα που αναφέρονταν εκεί δηλώθηκαν από τις τελωνειακές αρχές ως ενωσιακά εμπορεύματα. Φαίνεται επίσης αμφίβολο κατά πόσον η αναιρεσείουσα μπορεί να διενεργήσει αποτελεσματικά τον εν λόγω έλεγχο.

60. Τούτο δε διότι ο τελωνειακός χαρακτήρας του εμπορεύματος προκύπτει από την τελωνειακή διασάφηση άλλου προσώπου, η οποία πρέπει να εξετάζεται από τις τελωνειακές αρχές. Αν τα εμπορεύματα τέθηκαν στη συνέχεια σε ελεύθερη κυκλοφορία δυνάμει απόφασης της τελωνειακής αρχής, ο χαρακτήρας τους μεταβλήθηκε από μη ενωσιακά εμπορεύματα σε ενωσιακά εμπορεύματα. Τούτο φαίνεται να επιβεβαιώθηκε από τον τελωνειακό υπάλληλο με τη σφραγίδα και την υπογραφή που έθεσε επί της φορτωτικής CMR (βλ., για παράδειγμα, τέταρτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου). Δεν φαίνεται να είναι ούτε επιβεβλημένο ούτε δυνατόν να επαληθευτεί τούτο εκ νέου από άλλον ιδιώτη. Ομοίως στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, με βάση τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο και τις γραπτές

παρατηρήσεις της αναιρεσείουσας, μόνον η φορολογική αρχή πραγματοποιεί τη μεταβολή χαρακτηρισμού στο ηλεκτρονικό σύστημα της αναιρεσείουσας, χωρίς η τελευταία να μπορεί να επαληθεύσει την ορθότητα της μεταβολής αυτής.

61. Ο νόμιμος χαρακτήρας και, κατά μείζονα λόγο, το κύρος μιας διοικητικής απόφασης ελέγχονται συνήθως από άλλη (ανώτερη) αρχή ή από δικαστήριο, αλλά όχι από ιδιώτη. Εφόσον δεν υπάρχουν ενδείξεις παραποίησης των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων –εν προκειμένω σχετικά με τον χαρακτήρα των εμπορευμάτων–, από τον τελωνειακό κώδικα δεν προκύπτει ότι ο δικαιούχος ελεύθερης ζώνης υπέχει υποχρέωση ελέγχου η οποία βαίνει πέραν των υποχρεώσεων λογιστικής καταχώρισης και η οποία έχει ως σκοπό το να διαπιστωθεί αν ο τελωνειακός χαρακτήρας των εμπορευμάτων είναι πράγματι «έγκυρος».

62. Συνεπώς, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι για την εκκαθάριση του ειδικού τελωνειακού καθεστώτος «ελεύθερη ζώνη» δεν απαιτείται ο δικαιούχος της ελεύθερης ζώνης να ελέγχει αυτοτελώς την ισχύ του χαρακτήρα του εμπορεύματος που έχει πιστοποιηθεί από τη φορολογική αρχή. Διαφορετική μπορεί να είναι η απάντηση όταν υπάρχουν ενδείξεις περί παραποίησης του πιστοποιητικού. Η εμφάνιση την οποία πρέπει να έχει το εν λόγω πιστοποιητικό και ο τρόπος με τον οποίο πρέπει να αποδεικνύεται ο χαρακτήρας των εμπορευμάτων που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία απορρέουν εν τέλει από το εθνικό νομικό πλαίσιο, δεδομένου ότι, βάσει του άρθρου 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να εφαρμόζουν απαλλαγή από την απαίτηση παροχής ορισμένων πληροφοριών.

B. Επικουρικώς: επί της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και επί της επέκτασης της ισχύος του δεδικασμένου (τέταρτο και πέμπτο προδικαστικό ερώτημα)

63. Με το τέταρτο και το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν (σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι τα εμπορεύματα δεν ήταν ενωσιακά και ότι η αναιρεσείουσα όφειλε να το είχε ελέγξει τούτο πριν εξέλθουν τα εμπορεύματα από την ελεύθερη ζώνη) η αναιρεσείουσα απολαύει τουλάχιστον, σε ορισμένο βαθμό, προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Υπέρ της καταφατικής απάντησης συνηγορεί, αφενός, το ότι η φορολογική αρχή επιβεβαίωσε, με σφραγίδα και υπογραφή επί της φορτωτικής CMR, τον χαρακτήρα ενωσιακού εμπορεύματος. Αφετέρου, ένα άλλο δικαστήριο έχει ήδη κρίνει με απόφαση που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου ότι δεν υπήρξε παράβαση του άρθρου 79 του τελωνειακού κώδικα. Τέτοια όμως παράβαση αποτελεί προϋπόθεση για την (πρόσθετη) τελωνειακή οφειλή του δικαιούχου ελεύθερης ζώνης. Συνεπώς, τυχόν βεβαίωση τελωνειακής οφειλής θα μπορούσε επίσης να μη συνάδει με την ισχύ δεδικασμένου την οποία έχει αποκτήσει η εν λόγω απόφαση.

64. Εντούτοις, αμφότερα τα ζητήματα τίθενται μόνον εφόσον θεωρηθεί ότι υπήρξε παράβαση των απαιτήσεων απόδειξης οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 214 του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 178 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού. Τούτο δε εξαρτάται, βάσει του άρθρου 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού, από την τότε ληφθείσα απόφαση της τελωνειακής αρχής της Λεττονίας σχετικά με την έκταση των υποχρεώσεων απόδειξης. Όπως προεξέθεσα (σημεία 44 επ. των παρουσών προτάσεων), οι τελωνειακές αρχές, κατά πάγια πρακτική, εφαρμόζαν απαλλαγή από την απαίτηση προσκόμισης περαιτέρω αποδεικτικών στοιχείων, οπότε είναι μάλλον απίθανη η ύπαρξη πρόσθετης τελωνειακής οφειλής της αναιρεσείουσας.

65. Τα ανωτέρω ζητήματα τίθενται μόνο στην περίπτωση που το Δικαστήριο καταλήξει σε αντίθετο συμπέρασμα ή που το αιτούν δικαστήριο κρίνει παρά ταύτα ότι η αναιρεσείουσα παρέβη τελωνειακές υποχρεώσεις. Ως εκ τούτου, θα εξεταστούν μόνον επικουρικώς.

1. Προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης σε περίπτωση διοικητικής πρακτικής αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης

66. 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 Ένωσης⁷. Επομένως, κατά την εφαρμογή των διατάξεων του τελωνειακού κώδικα και του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού, οι εθνικές αρχές οφείλουν να τηρούν την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

67. Εντούτοις, επίκληση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν χωρεί έναντι σαφούς διάταξης του δικαίου της Ένωσης⁸. Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν προκύπτει ότι υφίσταται τέτοια σαφής διάταξη από την οποία να συνάγεται απαραίτητως ότι η αναιρεσείουσα όφειλε να καταχωρίσει τον MRN και ότι η σφραγίδα και η υπογραφή της φορολογικής αρχής δεν αρκούν. Ούτε προκύπτει ότι υφίσταται σαφής διάταξη βάσει της οποίας ο δικαιούχος ελεύθερης ζώνης οφείλει να εξετάζει τον λόγο μεταβολής του χαρακτηρισμού ενός εμπορεύματος (βλ. σημεία 36 επ. των παρουσών προτάσεων). Επιπλέον, ένα εθνικό δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι οι εν λόγω υποχρεώσεις δεν υφίστανται και ένα άλλο δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο διευκρινίσεις ως προς την ερμηνεία, επειδή το ίδιο δεν είναι βέβαιο. Συνεπώς, ακόμη και αν το Δικαστήριο καταλήξει σε διαφορετικό συμπέρασμα, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να γίνει λόγος για «σαφή διάταξη» κατά την έννοια της προμνησθείσας νομολογίας.

68. Επομένως, εν προκειμένω τίθεται ζήτημα προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης βάσει του δικαίου της Ένωσης. Για την προστασία αυτή απαιτείται, περαιτέρω, οι πράξεις των διοικητικών αρχών να δημιουργήσαν στο πνεύμα ενός σώφρονος και ενημερωμένου επιχειρηματία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη⁹.

69. Τέτοια περίπτωση φαίνεται πράγματι να συντρέχει εν προκειμένω. Είναι προφανές ότι η αναιρεσείουσα βασίστηκε στο ότι εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις λογιστικής καταχώρισης που υπείχε, καταχωρίζοντας τη φορτωτική CMR επί της οποίας η τελωνειακή αρχή, κατόπιν ελέγχου, είχε αναγράψει, με σφραγίδα και υπογραφή, τον χαρακτήρα του εμπορεύματος, και ότι τούτο είχε ως αποτέλεσμα την υπαγωγή του εμπορεύματος σε επόμενο τελωνειακό καθεστώς (εν προκειμένω, τη θέση του σε ελεύθερη κυκλοφορία). Κατά την άποψη της αναιρεσείουσας, κατ' αυτόν τον τρόπο, το καθεστώς ελεύθερης ζώνης εκκαθαρίστηκε προσηκόντως. Η εν λόγω εμπιστοσύνη βασίστηκε, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, στην πάγια διοικητική πρακτική των λεττονικών φορολογικών αρχών, η οποία πιθανώς οφειλόταν στις ανάγκες μιας μαζικής διαδικασίας. Μια πάγια διοικητική πρακτική η οποία, όπως προαναφέρθηκε, δεν είναι προδήλως αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης μπορεί να θεμελιώσει δικαιολογημένη και εύλογη εμπιστοσύνη ότι δεν χωρεί αναδρομική παρέκκλιση από την πρακτική αυτή.

⁷ Πάγια νομολογία: βλ. απόφαση της 14ης Ιουλίου 2022, *Sense Visuele Communicatie en Handel vof* (C-36/21, EU:C:2022:556, σκέψη 26)· *πρβλ.*, επίσης, αποφάσεις της 7ης Αυγούστου 2018, *Ministru kabinets* (C-120/17, EU:C:2018:638, σκέψη 48), και της 26ης Απριλίου 1988, *Krücken* (316/86, EU:C:1988:201, σκέψη 22).

⁸ Πάγια νομολογία: βλ. αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 2022, *Sense Visuele Communicatie en Handel vof* (C-36/21, EU:C:2022:556, σκέψη 28), της 20ής Δεκεμβρίου 2017, *Erzeugerorganisation Tiefkühlgemüse* (C-516/16, EU:C:2017:1011, σκέψη 69), της 20ής Ιουνίου 2013, *Agroferm* (C-568/11, EU:C:2013:407, σκέψη 52), και της 26ης Απριλίου 1988, *Krücken* (316/86, EU:C:1988:201, σκέψη 24).

⁹ Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση *Agroferm* (C-568/11, EU:C:2013:35, σημείο 59), και απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *Elmeka* (C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

70. Συνεπώς, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι μια πάγια διοικητική πρακτική, η οποία συνίσταται στην εκ μέρους της τελωνειακής αρχής –κατόπιν ελέγχου– αναγραφή του χαρακτήρα των εμπορευμάτων, με σφραγίδα και υπογραφή, επί της φορτωτικής CMR και η οποία, κατά το παρελθόν, καθιστούσε πάντοτε δυνατή την αποτελεσματική εκκαθάριση του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης, μπορεί να δικαιολογήσει την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Τούτο ισχύει ακόμη και αν στο έγγραφο δεν διευκρινίζεται ο λόγος μεταβολής του χαρακτηρισμού. Η λύση αυτή δεν αντιβαίνει –τουλάχιστον όχι προδήλως– στο δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι το εν λόγω δίκαιο παρέχει στις εθνικές τελωνειακές αρχές τη δυνατότητα να καθιερώνουν αποκλίνουσες απαιτήσεις ως προς την απόδειξη (βλ. σημεία 44 επ. των παρούσων προτάσεων).

2. Επέκταση της ισχύος του δεδικασμένου απόφασης που αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης

71. Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο επίσης πρέπει να απαντηθεί μόνον επικουρικώς, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν αντιβαίνει στη αρχή του δεδικασμένου εν προκειμένω η βεβαίωση τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα.

72. Το εν λόγω προδικαστικό ερώτημα υποβάλλεται επειδή, στο πλαίσιο διαδικασίας που αφορούσε την επιβολή διοικητικών κυρώσεων κατά της αναιρεσείουσας, κρίθηκε με απόφαση που απέκτησε ισχύ δεδικασμένου ότι δεν υπήρξε παράβαση τελωνειακών υποχρεώσεων. Όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή μετείχε επίσης στην εν λόγω διαδικασία. Βάσει του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, τα πραγματικά περιστατικά που θεωρούνται αποδεδειγμένα στο σκεπτικό δικαστικής απόφασης που απέκτησε ισχύ δεδικασμένου δεν αποδεικνύονται εκ νέου κατά την εκδίκαση διοικητικής υπόθεσης μεταξύ των ίδιων διαδίκων (άρθρο 153, παράγραφος 3, του νόμου περί διοικητικής διαδικασίας και διοικητικής δικονομίας). Επιπλέον, μια δικαστική απόφαση δεσμεύει το δικαστήριο όταν εκδικάζει άλλες υποθέσεις συναφείς με την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση (άρθρο 16, παράγραφοι 3 και 4, του νόμου περί της δικαστικής εξουσίας). Επειδή το προηγούμενο δικαστήριο έκρινε με απόφαση που απέκτησε ισχύ δεδικασμένου ότι δεν υπήρξε παράβαση υποχρεώσεων που απορρέουν από τον τελωνειακό κώδικα, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι δεν μπορεί να βεβαιώσει τελωνειακή οφειλή η οποία προϋποθέτει παράβαση υποχρεώσεων που απορρέουν από τον τελωνειακό κώδικα.

73. Η αρχή του δεδικασμένου έχει μεγάλη σημασία τόσο στην ενωσιακή έννομη τάξη όσο και στις εθνικές έννομες τάξεις. Ειδικότερα, 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 οι οποίες έχουν καταστεί αμετάκλητες μετά την εξάντληση των διαθέσιμων ένδικων μέσων ή μετά την εκπνοή των προθεσμιών που τάσσονται για την άσκηση των ως άνω ένδικων μέσων¹⁰.

74. Ως εκ τούτου, το δίκαιο της Ένωσης δεν επιβάλλει στα εθνικά δικαστήρια να μην εφαρμόζουν τους εθνικούς δικονομικούς κανόνες που προσδίδουν ισχύ δεδικασμένου σε δικαστική απόφαση, έστω και αν τούτο θα καθιστούσε δυνατή την άρση εσωτερικής κατάστασης μη συνάδουσας προς το δίκαιο της Ένωσης¹¹.

¹⁰ Αποφάσεις της 9ης Απριλίου 2024, Profi Credit Polska (Επανάληψη της διαδικασίας που περατώθηκε με τελεσίδικη απόφαση) (C-582/21, EU:C:2024:282, σκέψη 37), της 16ης Ιουλίου 2020, UR (Υποχρέωση υπαγωγής των δικηγόρων στον ΦΠΑ) (C-424/19, EU:C:2020:581, σκέψη 22), της 4ης Μαρτίου 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 64), της 11ης Σεπτεμβρίου 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, σκέψη 26), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, σκέψη 22).

¹¹ Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2020, UR (Υποχρέωση υπαγωγής των δικηγόρων στον ΦΠΑ) (C-424/19, EU:C:2020:581, σκέψη 23), και της 11ης Σεπτεμβρίου 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

75. Ελλείπει σχετικής νομοθεσίας της Ένωσης, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται ο καθορισμός των λεπτομερών κανόνων εφαρμογής της αρχής του δεδicaσμένου, 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)¹². Ωστόσο, η τελευταία ως άνω αρχή ασκεί εν προκειμένω επιρροή μόνο σε περιορισμένο βαθμό. Τούτο δε διότι, εν προκειμένω, η επέκταση της ισχύος του δεδicaσμένου μιας (ενδεχομένως αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης) δικαστικής απόφασης εις βάρος του κράτους μέλους δεν θα καθιστούσε δυσχερέστερη την άσκηση των δικαιωμάτων ενός πολίτη.

76. Ωστόσο, η αρχή της αποτελεσματικότητας θα αντιτίθεται στην αρχή του δεδicaσμένου κατά το εθνικό δίκαιο στην περίπτωση κατά την οποία απόφαση αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης, η οποία έχει αποκτήσει ισχύ δεδicaσμένου, είναι δεσμευτική και για περαιτέρω χρονικές περιόδους οι οποίες δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο της απόφασης που απέκτησε ισχύ δεδicaσμένου, διότι τότε δεν θα είναι δυνατή η διόρθωση της αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης κατάστασης ούτε στο μέλλον¹³.

77. Ωστόσο, αντιθέτως προς ό,τι φαίνεται να υποστηρίζει η Επιτροπή, τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει εν προκειμένω. Για παράδειγμα, η ισχύς του δεδicaσμένου απόφασης δεν επεκτείνεται σε περαιτέρω χρονικές περιόδους στο μέλλον, εμποδίζοντας με τον τρόπο αυτόν τη μελλοντική διόρθωση της αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης κατάστασης. Αντιθέτως, το δεδicaσμένο μιας απόφασης που αφορά τη νομική εκτίμηση συγκεκριμένης πράξης (ήτοι μιας παράβασης των υποχρεώσεων επιμέλειας που υπείχε ο δικαιούχος ελεύθερης ζώνης) απλώς μεταφέρεται, για την ίδια χρονική περίοδο, από το δίκαιο επιβολής κυρώσεων στο τελωνειακό δίκαιο. Πρόκειται, επομένως, για τη νομική εκτίμηση της ίδιας πράξης (στην ίδια χρονική περίοδο), η οποία είναι κρίσιμη τόσο για την επιβολή διοικητικής κύρωσης όσο και για τη βεβαίωση τελωνειακής οφειλής.

78. Ούτε η υποχρέωση την οποία επιβάλλει στα κράτη μέλη το δίκαιο της Ένωσης να προβλέπουν αποτρεπτικές διοικητικές κυρώσεις μπορεί να αναιρέσει την ισχύ του δεδicaσμένου¹⁴. Όπως ακριβώς έχει κριθεί ότι δεν αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης μια αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, η οποία, δυνάμει του εθνικού δικαίου, είχε ισχύ δεδicaσμένου έναντι διαδικασίας για την επιβολή διοικητικής κύρωσης η οποία αφορούσε τα ίδια πραγματικά περιστατικά με εκείνα της ποινικής απόφασης¹⁵, το ίδιο ισχύει και εν προκειμένω για μια δικαστική απόφαση που ακύρωσε επιβληθείσα διοικητική κύρωση. Στην υπό κρίση υπόθεση, ομοίως, η υποχρέωση βεβαίωσης της τελωνειακής οφειλής δεν μπορεί να καταστήσει αναγκαία την αναίρεση της ισχύος του δεδicaσμένου μιας δικαστικής απόφασης, εφόσον πρόκειται για την ίδια πράξη και εφόσον το εσωτερικό δίκαιο προβλέπει τέτοια επέκταση της ισχύος του δεδicaσμένου.

¹² Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2020, UR (Υποχρέωση υπαγωγής των δικηγόρων στον ΦΠΑ) (C-424/19, EU:C:2020:581, σκέψη 25), της 4ης Μαρτίου 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 58), της 10ης Ιουλίου 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, σκέψη 54), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, σκέψη 24).

¹³ Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2020, UR (Υποχρέωση υπαγωγής των δικηγόρων στον ΦΠΑ) (C-424/19, EU:C:2020:581, σκέψεις 31 και 32).

¹⁴ Απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Di Puma και Zecca (C-596/16 και C-597/16, EU:C:2018:192, σκέψη 35).

¹⁵ Απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Di Puma και Zecca (C-596/16 και C-597/16, EU:C:2018:192, σκέψη 35).

79. Δεδομένου ότι, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, δικαστήριο κράτους μέλους αποφαινεται στο πλαίσιο κατ' αντιμωλία διαδικασίας επί της ύπαρξης παράβασης τελωνειακών υποχρεώσεων και ότι σε αμφότερες τις διαδικασίες μετέχουν μάλιστα πιθανότατα οι ίδιοι διάδικοι (η αναιρεσείουσα και η φορολογική αρχή), η αντίθετη άποψη θα μπορούσε να δημιουργήσει ζήτημα αντίθεσης στην αρχή *ne bis in idem* (άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων)¹⁶.

80. Αντιθέτως, η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Avio Lucos*¹⁷ αφορούσε εντελώς διαφορετική περίπτωση. Στην εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας παραβιάστηκε επειδή η ισχύς δικαστικής απόφασης σε διοικητική διαδικασία επεκτάθηκε, εις βάρος του προσφεύγοντος, και σε αστική διαδικασία καθώς και σε όλες τις αποφάσεις που αφορούσαν την ίδια έννομη σχέση.

81. Η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *CRPNPAC και Vueling Airlines*, στην οποία δεν έγινε δεκτή η επέκταση της ισχύος του δεδικασμένου μιας αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης ποινικής απόφασης εις βάρος ιδιώτη στο αστικό δίκαιο σε σχέση με άλλα πρόσωπα, αφορούσε ομοίως διαφορετική περίπτωση¹⁸. Τούτο δε διότι η εν προκειμένω υπόθεση δεν αφορά τη δέσμευση ιδιώτη από μια αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης απόφαση εις βάρος του.

82. Συνεπώς, δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης το να εμποδίζει η εθνική αρχή του δεδικασμένου τη βεβαίωση τελωνειακής οφειλής λόγω παράβασης υποχρεώσεων κατά το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, όταν εθνικό δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί, στο πλαίσιο διαδικασίας που αφορούσε την επιβολή κυρώσεων, με απόφαση που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, ότι κατά την ίδια χρονική περίοδο δεν διαπράχθηκε παράβαση τελωνειακών υποχρεώσεων.

V. Πρόταση

83. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το *Augstākā tiesa (Senāts)* (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) ως εξής:

- 1) Το άρθρο 214 του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 178 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446, δεν απαιτεί από τον δικαιούχο ελεύθερης ζώνης να καταχωρίζει σε κάθε περίπτωση έναν «Master Reference Number», προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις λογιστικής καταχώρισης τις οποίες υπέχει και προκειμένου να εκκαθαρίσει το ειδικό καθεστώς ελεύθερης ζώνης.
- 2) Το ζήτημα αν η εκκαθάριση του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης μπορεί να επέλθει με τη λογιστική καταχώριση της φορτωτικής CMR, η οποία φέρει σφραγίδα και υπογραφή της φορολογικής αρχής, εξαρτάται από το περιεχόμενο της άδειας και/ή από την πρακτική της φορολογικής αρχής να απαλλάσσει από ορισμένες υποχρεώσεις λογιστικής καταχώρισης. Η εκτίμηση αυτή εναπόκειται αποκλειστικά στο αιτούν δικαστήριο.

¹⁶ Τούτο θα ήταν δυνατόν, διότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η εν λόγω αρχή έχει εφαρμογή στις σχέσεις μεταξύ της ποινικής και της φορολογικής διαδικασίας –βλ. απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197). Επομένως, φαίνεται ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί η δυνατότητα η αρχή αυτή να έχει εφαρμογή και στις σχέσεις μεταξύ της διαδικασίας επιβολής διοικητικών κυρώσεων και της φορολογικής διαδικασίας.

¹⁷ Βλ. την πολύ εκτεταμένη ανάλυση στην απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, *Avio Lucos* (C-116/20, EU:C:2022:273, σκέψεις 97 και 105).

¹⁸ Απόφαση της 2ας Απριλίου 2020, *CRPNPAC και Vueling Airlines* (C-370/17 και C-37/18, EU:C:2020:260, σκέψεις 95 επ.).

- 3) Για την εκκαθάριση του ειδικού καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης δεν απαιτείται ο δικαιούχος της ελεύθερης ζώνης να ελέγχει αυτοτελώς την ισχύ του χαρακτήρα του εμπορεύματος που έχει πιστοποιηθεί από τη φορολογική αρχή, εφόσον δεν υπάρχουν ενδείξεις περί παραποίησης του εν λόγω πιστοποιητικού. Η μορφή την οποία πρέπει να έχει το εν λόγω πιστοποιητικό και ο τρόπος με τον οποίο πρέπει να αποδεικνύεται ο χαρακτήρας των εμπορευμάτων που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία απορρέουν εν τέλει από το εθνικό νομικό πλαίσιο, δεδομένου ότι, βάσει του άρθρου 178, παράγραφος 3, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού 2015/2446, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να εφαρμόζουν απαλλαγή από την απαίτηση παροχής ορισμένων πληροφοριών.
- 4) Μια πάγια διοικητική πρακτική, η οποία συνίσταται στην εκ μέρους της φορολογικής αρχής – κατόπιν ελέγχου– αναγραφή του χαρακτήρα των εμπορευμάτων, με σφραγίδα και υπογραφή, επί της φορτωτικής CMR και η οποία, κατά το παρελθόν, καθιστούσε πάντοτε δυνατή την αποτελεσματική εκκαθάριση του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης, μπορεί να θεμελιώσει την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ακόμη και αν στο έγγραφο δεν διευκρινίζεται ο λόγος μεταβολής του χαρακτηρισμού. Εν πάση περιπτώσει, η λύση αυτή δεν αντιβαίνει – τουλάχιστον όχι προδήλως– σε σαφείς διατάξεις του τελωνειακού κώδικα, δεδομένου ότι ο εν λόγω κώδικας επιτρέπει την καθιέρωση αποκλινουσών απαιτήσεων ως προς την απόδειξη.
- 5) Δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης το να εμποδίζει η εθνική αρχή του δεδικασμένου τη βεβαίωση τελωνειακής οφειλής λόγω παράβασης υποχρεώσεων που μνημονεύονται στο άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού 952/2013, όταν εθνικό δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί, στο πλαίσιο διαδικασίας που αφορούσε την επιβολή κυρώσεων, με απόφαση που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, ότι κατά την ίδια χρονική περίοδο δεν διαπράχθηκε παράβαση τελωνειακών υποχρεώσεων με την ίδια πράξη.