



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 16 stycznia 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Rozporządzenie (UE) nr 952/2013 – Unijny kodeks celny – Rozporządzenie delegowane (UE) 2015/2446 – Rozporządzenie wykonawcze (UE) 2015/2447 – Wolne obszary celne – Zmiana statusu celnego towarów nieunijnych na towary unijne – Ewidencja prowadzona przez posiadacza pozwolenia na prowadzenie działalności w wolnym obszarze celnym – Uzasadnione oczekiwania – Powaga rzeczy osądzonej

W sprawie C-376/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākā tiesa (Senāts) (sąd najwyższy, Łotwa) postanowieniem z dnia 14 czerwca 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 czerwca 2023 r., w postępowaniu:

„BALTIC CONTAINER TERMINAL” SIA

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa piątej izby, D. Gratsias (sprawozdawca) i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu „BALTIC CONTAINER TERMINAL” SIA – D. Kiseļevs oraz A. Zieds, valdes locekļi,
- w imieniu rządu łotewskiego – E. Bārdiņš, J. Davidoviča oraz K. Pommere, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – E. Kalniņš oraz F. Moro, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: łotewski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 11 lipca 2024 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni:
 - art. 79 ust. 1 lit. a) i art. 79 ust. 3 lit. a), art. 214 ust. 1 oraz art. 215 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1; zwanego dalej „unijnym kodeksem celnym”);
 - art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.U. 2015, L 343, s. 1), a także
 - ogólnych zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i powagi rzeczy osądzonej.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „BALTIC CONTAINER TERMINAL” SIA (zwaną dalej „Baltic Container”) a Valsts ieņēmumu dienests (organem podatkowym, Łotwa) w przedmiocie zapłaty należności celnych przywozowych i podatku od wartości dodanej (VAT) od towarów wprowadzonych z wolnego obszaru celnego portu w Rydze (Łotwa).

Ramy prawne

Prawo Unii

Unijny kodeks celny

- 3 Artykuł 5 unijnego kodeksu celnego, zatytułowany „Definicje”, stanowi:

„Do celów niniejszego kodeksu stosuje się następujące definicje:

[...]

12) »zgłoszenie celne« oznacza czynność, przez którą osoba w wymaganej formie i w określony sposób wyraża zamiar objęcia towaru określoną procedurą celną, wskazując w stosownych przypadkach wszelkie szczegółowe ustalenia, które mają mieć zastosowanie;

[...]

16) »procedura celna« oznacza jedną z następujących procedur, którą zgodnie z przepisami kodeksu można objąć towary:

 - a) dopuszczenie do obrotu;
 - b) procedury specjalne;

c) wywóz;

[...]

22) »status celny« oznacza określenie towaru jako towar unijny lub nieunijny;

23) »towary unijne« oznaczają towary należące do jednej z następujących kategorii:

a) towary całkowicie uzyskane na obszarze celnym Unii [Europejskiej] i w których skład nie wchodzi towary przywiezione z krajów lub terytoriów znajdujących się poza obszarem celnym Unii;

b) towary wprowadzone na obszar celny Unii z krajów lub terytoriów znajdujących się poza tym obszarem i dopuszczone do obrotu;

[...]

24) »towary nieunijne« oznaczają towary inne niż te, o których mowa w pkt 23, lub takie, które utraciły unijny status celny;

[...]”.

4 Artykuł 79 tego kodeksu, zatytułowany „Dług celny powstały w wyniku niespełnienia warunków lub obowiązków”, przewiduje:

„1. Jeżeli towary podlegają należnościami celnymi przywózowym, dług celny w przywozie powstaje w przypadku niewypełnienia:

a) jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego, dotyczących wprowadzania towarów nieunijnych na obszar celny Unii, usunięcia spod dozoru celnego, przemieszczania, przetwarzania, składowania, czasowego składowania, odprawy czasowej tych towarów lub dysponowania nimi na tym obszarze;

[...]

3. W przypadkach, o których mowa w ust. 1 lit. a) i b), dłużnikiem jest:

a) każda osoba zobowiązana do wypełnienia danych obowiązków;

[...]”.

5 Artykuł 158 ust. 1 tego kodeksu, zatytułowany „Zgłoszenie celne towarów i dozór celny towarów unijnych”, stanowi:

„Wszystkie towary, które mają być objęte procedurą celną, z wyjątkiem procedury wolnego obszaru celnego, obejmuje się zgłoszeniem celnym właściwym dla danej procedury”.

6 Artykuł 188 tego kodeksu, zatytułowany „Sprostowanie zgłoszenia celnego”, stanowi:

„Organy celne, w celu zweryfikowania prawidłowości danych zawartych w przyjętym zgłoszeniu celnym, mogą:

a) skontrolować zgłoszenie i dokumenty załączane do zgłoszenia;

- b) zażądać od zgłaszającego dostarczenia innych dokumentów;
 - c) przeprowadzić rewizję towarów;
 - d) pobrać próbki w celu dokonania ich analizy lub dokładniejszej rewizji towarów”.
- 7 Artykuł 201 unijnego kodeksu celnego, zatytułowany „Zakres zastosowania i skutek”, znajdujący się w jego tytule VI, zatytułowanym „Dopuszczenie do obrotu i zwolnienie z należności celnych przywozowych”, stanowi:
- „1. Towary nieunijne przeznaczone do wprowadzenia na rynek Unii lub przeznaczone do osobistego użytku lub konsumpcji na obszarze celnym Unii są obejmowane procedurą dopuszczenia do obrotu.
2. Dopuszczenie do obrotu wymaga:
- a) pobrania wszelkich należnych należności celnych przywozowych;
 - b) pobrania – w stosownych przypadkach – innych należności zgodnie z właściwymi obowiązującymi przepisami dotyczącymi pobierania tych należności;
- [...]
3. Dopuszczenie do obrotu nadaje towarom nieunijnym unijny status celny”.
- 8 Tytuł VII tego kodeksu dotyczy specjalnych procedur celnych. Rozdział I tego tytułu VII, który zawiera art. 210–225 tego kodeksu, ustanawia przepisy ogólne odnoszące się do tych specjalnych procedur celnych.
- 9 Artykuł 210 tego kodeksu, zatytułowany „Zakres stosowania”, stanowi:
- „Towary mogą zostać objęte jedną z następujących kategorii procedur specjalnych:
- [...]
- b) składowaniem, które obejmuje składowanie celne i wolne obszary celne;
- [...]”.
- 10 Artykuł 211 ust. 1 lit. b) tego kodeksu ma następujące brzmienie:
- „Pozwolenie wydane przez organy celne jest wymagane w następujących przypadkach:
- [...]
- b) prowadzenia miejsc składowych przeznaczonych do składowania celnego towarów, z wyjątkiem gdy prowadzącym miejsca składowe są organy celne”.

- 11 Artykuł 214 unijnego kodeksu celnego, zatytułowany „Ewidencje”, stanowi:

„1. Z wyjątkiem procedury tranzytu lub jeżeli przewidziano inaczej, posiadacz pozwolenia, osoba uprawniona do korzystania z procedury oraz każda osoba wykonująca w wolnych obszarach celnych działalność polegającą na składowaniu, obróbce, przetwarzaniu, sprzedaży lub zakupie towarów jest zobowiązana do prowadzenia odpowiedniej ewidencji w formie zatwierdzonej przez organy celne.

Ewidencja ta zawiera informacje i dane, które umożliwiają organom celnym nadzór nad daną procedurą, w szczególności w odniesieniu do identyfikacji towarów objętych tą procedurą, ich statusu celnego i ich przemieszczeń.

[...]”.

- 12 Artykuł 215 tego kodeksu, zatytułowany „Zamknięcie procedury specjalnej”, stanowi:

„1. W przypadkach innych niż procedura tranzytu i nie naruszając przepisów art. 254, procedura specjalna zostaje zamknięta, gdy objęte nią towary lub produkty przetworzone są objęte kolejną procedurą celną, wyprowadzone poza obszar celny Unii, zniszczone bez powstania odpadów lub są przedmiotem zrzeczenia na rzecz skarbu państwa zgodnie z art. 199.

[...]”.

- 13 Zgodnie z art. 247 tego kodeksu, zatytułowanym „Towary nieunijne w wolnym obszarze celnym”:

„1. Podczas pozostawiania w wolnym obszarze celnym towary nieunijne mogą zostać dopuszczone do obrotu, objęte procedurą uszlachetniania czynnego, odprawy czasowej lub końcowego przeznaczenia, zgodnie z warunkami ustalonymi dla tych procedur.

W takich przypadkach towarów tych nie uznaje się za objęte procedurą wolnego obszaru celnego.

[...]”.

Rozporządzenie delegowane 2015/2446

- 14 Zgodnie z art. 1 rozporządzenia delegowanego 2015/2446, zatytułowanym „Definicje”:

„Do celów niniejszego rozporządzenia stosuje się następujące definicje:

[...]

22) »numer ewidencyjny« [master reference number] (MRN) oznacza numer rejestracyjny przyznany przez właściwe organy celne deklaracjom, zgłoszeniom lub powiadomieniom, o których mowa w art. 5 ust. 9–14 [unijnego kodeksu celnego], operacjom TIR lub potwierdzeniom unijnego statusu celnego towarów;

[...]”.

- 15 Sekcja 3 rozdziału 1 tytułu V tego rozporządzenia delegowanego, która obejmuje jego art. 123–127, ustanawia zasady dotyczące potwierdzenia unijnego statusu celnego towarów. Zgodnie z tymi artykułami potwierdzenie unijnego statusu celnego towarów może zostać dostarczone za pomocą dokumentu „T2L” lub „T2LF”, faktury lub dokumentu przewozowego zawierającego kod „T2L” lub „T2LF” wraz z podpisem nadawcy lub, w razie jego braku, osoby zainteresowanej, manifestu morskiego lub karnetów TIR, ATA oraz „formularzy 302” dotyczących przewozu towarów zgodnie z Konwencją między państwami będącymi stronami Traktatu Północnoatlantyckiego w sprawie statusu ich sił zbrojnych, podpisaną w Londynie w dniu 19 czerwca 1951 r.
- 16 Artykuł 178 wspomnianego rozporządzenia delegowanego, zatytułowany „Ewidencja”, stanowi:
- „1. Ewidencja, o której mowa w art. 214 ust. 1 [unijnego kodeksu celnego], zawiera następujące informacje:
- [...]
- b) numer ewidencyjny (MRN) lub, jeżeli nie istnieje, każdy inny numer lub kod identyfikujący zgłoszenia celne, za pomocą których towary obejmuje się procedurą specjalną oraz, jeżeli procedura została zamknięta zgodnie z art. 215 ust. 1 [unijnego kodeksu celnego], informacje na temat sposobu zamknięcia procedury;
- c) dane, które pozwalają na jednoznaczną identyfikację dokumentów celnych innych niż zgłoszenia celne, wszystkich innych dokumentów istotnych z punktu widzenia objęcia towarów procedurą specjalną oraz wszystkich innych dokumentów istotnych dla zamknięcia procedury;
- [...]
2. W przypadku wolnych obszarów celnych oprócz informacji wymienionych w ust. 1 ewidencja zawiera następujące dane:
- a) dane identyfikujące dokumenty przewozowe dotyczące towarów wprowadzanych do wolnych obszarów celnych lub z nich wyprowadzanych;
- [...]
3. Organy celne mogą odstąpić od wymogu dostarczenia niektórych informacji określonych w ust. 1 i 2, jeśli nie wpływa to niekorzystnie na dozór celny i kontrole stosowania procedury specjalnej.
- [...]”.

Rozporządzenie wykonawcze 2015/2447

- 17 Artykuł 226 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny

(Dz.U. 2015, L 343, s. 558), który jest zatytułowany „Główny numer referencyjny” i zawiera zasady stosowania art. 172 unijnego kodeksu celnego, który sam jest zatytułowany „Przyjęcie zgłoszenia celnego”, stanowi:

„Z wyjątkiem sytuacji, w których zgłoszenie celne jest składane ustnie lub w formie czynności uznawanej za zgłoszenie celne, lub kiedy zgłoszenie celne ma formę wpisu do rejestru zgłaszającego zgodnie z art. 182 [unijnego kodeksu celnego], organy celne powiadamiają zgłaszającego o przyjęciu zgłoszenia celnego i podają mu MRN tego zgłoszenia oraz datę jego przyjęcia.

Niniejszego artykułu nie stosuje się do czasu wdrożenia automatycznego systemu eksportu [AES], wdrożenia nowego skomputeryzowanego systemu tranzytowego [NCTS] oraz aktualizacji krajowych systemów importu, o których mowa w załączniku do decyzji wykonawczej [Komisji 2014/255/UE z dnia 29 kwietnia 2014 r. ustanawiającej program prac związanych z unijnym kodeksem celnym (Dz.U. 2014, L 134, s. 46)]”.

Prawo łotewskie

Rozporządzenie rady ministrów nr 500 w sprawie składów celnych, czasowego składowania i wolnych obszarów celnych

- 18 Punkt 77 Ministru kabineta noteikumi Nr. 500 „Muitas noliktavu, pagaidu uzglabāšanas un brīvo zonu noteikumi” (rozporządzenia rady ministrów nr 500 w sprawie składów celnych, czasowego składowania i wolnych obszarów celnych) z dnia 22 sierpnia 2017 r. (*Latvijas Vēstnesis*, 2017, nr 173) stanowi:

„Osoba, w której wolnym obszarze celnym towary nieunijne są składowane, poddawane obróbce, sprzedawane lub nabywane, zapewnia, aby towary składowane w wolnym obszarze celnym były wprowadzane do ewidencji i identyfikowane”.

- 19 Zgodnie z pkt 79 tego rozporządzenia:

„Zainteresowana osoba przedkłada miesięczne zestawienie, w terminie określonym w zatwierdzeniu, towarów nieunijnych wprowadzonych do wolnego obszaru celnego, wyprowadzanych z niego i wpisanych do ewidencji w poprzednim miesiącu, z podaniem numeru dokumentu celnego lub numeru listu przewozowego, pod którym towary zostały wprowadzone do wolnego obszaru celnego i z niego wyprowadzone, lub zapewnia urzędnikom organów podatkowych dostęp online do systemu ewidencji towarów”.

Ustawa o postępowaniu administracyjnym

- 20 Artykuł 153 ust. 3 Administratīvā procesa likums (ustawy o postępowaniu administracyjnym) z dnia 25 października 2001 r. (*Latvijas Vēstnesis*, 2001, nr 164) stanowi:

„Okoliczności faktyczne uznane za udowodnione w uzasadnieniu prawomocnego wyroku nie muszą być ponownie udawadniane w postępowaniu administracyjnym z udziałem tych samych stron”.

Ustawa o sądownictwie

- 21 Artykuł 16 ust. 3 i 4 Likums „Par tiesu varu” (ustawy o sądownictwie) z dnia 15 grudnia 1992 r. (*Latvijas Vēstnesis*, 1993, nr 1/2) stanowi:

„3. Na warunkach przewidzianych w ustawie wyrok jest wiążący dla sądu przy rozpatrywaniu innych sporów związanych z daną sprawą.

4. Takie wyroki mają moc ustawy, są wiążące erga omnes i muszą być traktowane w taki sam sposób jak ustawy”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 22 Skarżąca w postępowaniu głównym, Baltic Container, posiada pozwolenie na wykonywanie czynności załadunku, rozładunku i składowania towarów w wolnym obszarze celnym portu w Rydze. Organ podatkowy zatwierdził ewidencję w rozumieniu art. 214 unijnego kodeksu celnego, w której Baltic Container rejestruje towary umieszczone w wolnym obszarze celnym.
- 23 W ramach kontroli księgowości towarów umieszczonych w wolnym obszarze celnym organ podatkowy uznał, że niektóre towary nieunijne w rozumieniu art. 5 pkt 24 unijnego kodeksu celnego, w niniejszym przypadku plecione kosze z tworzywa sztucznego, wprowadzone do wolnego obszaru celnego drogą morską w trzech kontenerach w dniach 2 października 2018 r., 18 grudnia 2018 r. i 15 stycznia 2019 r. i wpisane do ewidencji Baltic Container opuściły wolny obszar celny w Rydze w dniach 2 października 2018 r., 18 grudnia 2018 r. i 17 stycznia 2019 r. bez zastosowania kolejnej procedury celnej. W związku z tym specjalna procedura celna składowania w wolnym obszarze celnym nie została zamknięta. Organ podatkowy stwierdził, że rozpatrywane towary zostały usunięte spod dozoru celnego, co zdaniem tego organu spowodowało powstanie długu celnego po stronie Baltic Container na podstawie art. 79 unijnego kodeksu celnego.
- 24 Decyzją z dnia 19 lipca 2019 r. organ podatkowy nakazał Baltic Container zapłatę należności celnych przywozowych, VAT oraz kar za zwłokę związanych z tymi dwoma opłatami.
- 25 Wyrokiem z dnia 9 lipca 2021 r. Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) oddalił skargę Baltic Container na tę decyzję w zakresie, w jakim dotyczy ona należności celnych przywozowych i VAT. Sąd ten zauważył, że rozpatrywane towary zostały wyprowadzone z danego wolnego obszaru celnego na podstawie trzech listów przewozowych wystawionych zgodnie z Konwencją o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów, podpisaną w Genewie w dniu 19 maja 1956 r., zmienioną protokołem z dnia 5 lipca 1978 r., w których status celny tych towarów został wskazany znakiem „C”, służącym określeniu „towarów unijnych” w rozumieniu art. 5 pkt 23 unijnego kodeksu celnego, co zostało potwierdzone pieczęcią celną i podpisem urzędnika organu celnego (zwanych dalej „listami przewozowymi CMR”). Jednakże po tym, jak towary te zostały wyprowadzone z tego wolnego obszaru celnego, urzędnicy organu celnego stwierdzili, że nie posiadają dokumentów uzasadniających zmianę ich statusu celnego z „towarów nieunijnych” na „towary unijne”.
- 26 Z mających zastosowanie przepisów wynika bowiem, że list przewozowy CMR może służyć jako potwierdzenie statusu celnego towarów Unii wyłącznie w odniesieniu do towarów, które posiadają już ten status, a nie w odniesieniu do towarów, które uzyskują go w następstwie zmiany. Taka zmiana statusu celnego mogłaby zostać wykazana za pomocą zgłoszenia celnego

wskazującego MRN lub listu przewozowego wymienającego również MRN przypisany do takiego zgłoszenia celnego. Zatem odrębna adnotacja wskazująca „status C”, podpis i pieczęć umieszczone na liście przewozowym CMR nie mogą, w braku odniesienia do MRN pozwalającego na stwierdzenie stosowania procedury celnej nadającej ten status towarom nieunijnym, służyć za potwierdzenie zmiany rzeczonego statusu na „towary unijne”.

- 27 Baltic Container wniosła skargę kasacyjną od wyroku z dnia 9 lipca 2021 r., o którym mowa w pkt 25 niniejszego wyroku, do Augstākā tiesa (Senāts) (sądu najwyższego, Łotwa), który jest sądem odsyłającym.
- 28 Na poparcie tej skargi Baltic Container podnosi, że jako posiadacz pozwolenia na prowadzenie działalności w wolnym obszarze celnym (zwany dalej „posiadaczem pozwolenia”) nie naruszyła żadnego obowiązku prawnego, że nie uczestniczyła świadomie w nielegalnym wyprowadzeniu spornych towarów z danego wolnego obszaru celnego oraz że nie wiedziała ani nie mogła wiedzieć o bezprawnym charakterze tego wyprowadzenia. Wpisała ona bowiem te towary do swojej ewidencji, zgodnie z potwierdzeniem wydanym przez organ podatkowy, i przekazała je przewoźnikowi zgodnie z listami przewozowymi CMR, które były opatrzone pieczęcią organów celnych, a także podpisaną adnotacją urzędnika organu celnego wskazującą, że status celny tych towarów jest statusem towarów unijnych, co jest zgodne z praktyką celną. Baltic Container ma zatem prawo oczekiwać, że specjalna procedura celna składowania w wolnym obszarze celnym, pod którą znajdowały się towary, została zamknięta.
- 29 Baltic Container powołuje się również na wyrok Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (sądu okręgowego w Rydze, wydział karny, Łotwa) z dnia 5 lutego 2021 r., w którym sąd ten uchylił sankcje administracyjne nałożone na skarżącą w postępowaniu głównym w postaci kar pieniężnych z powodu tych samych okoliczności faktycznych, które były rozpatrywane w niniejszej sprawie. Zgodnie z tym wyrokiem Baltic Container nie naruszyła art. 215 ust. 1 unijnego kodeksu celnego, ponieważ nie wyprowadziła spornych towarów z danego wolnego obszaru celnego przed zastosowaniem kolejnej procedury celnej. W szczególności sąd ten orzekł, że nie ma żadnego powodu, aby uznać, iż list przewozowy CMR zawierający adnotację „status C” i opatrzony pieczęcią oraz podpisem urzędnika organu celnego nie był wystarczający do objęcia tych towarów kolejną procedurą celną. Sąd ten stwierdził również, że istniała praktyka celna, zgodnie z którą towary były objęte kolejną procedurą celną, gdy list przewozowy CMR zawierał adnotację „status C”, poświadczoną pieczęcią urzędu celnego.
- 30 Organ podatkowy podnosi, że przy wyprowadzeniu spornych towarów z danego wolnego obszaru celnego Baltic Container nie zapewniła objęcia ich kolejną procedurą celną ani nie zawarła w swojej ewidencji informacji przewidzianych w art. 178 ust. 1 lit. b) rozporządzenia delegowanego 2015/2446. Zdaniem organów podatkowych status celny towarów nieunijnych może zostać zmieniony jedynie poprzez zastosowanie kolejnej procedury celnej w następstwie złożenia zgłoszenia celnego zidentyfikowanego za pomocą MRN. W związku z tym Baltic Container powinna była wskazać w swoich pismach MRN umożliwiające identyfikację zgłoszenia celnego, który doprowadził do zmiany statusu celnego rozpatrywanych towarów nieunijnych na towary unijne, ponieważ adnotacja „status C” znajdująca się na listach przewozowych CMR nie była wystarczająca w tym względzie.
- 31 Sąd odsyłający ma wątpliwości co do możliwości kontroli przez Baltic Container statusu celnego rozpatrywanych towarów na podstawie MRN znajdującego się na listach przewozowych CMR oraz weryfikacji autentyczności dokumentu T2L, na podstawie którego organ celny innego państwa członkowskiego mógł zmienić ten status, ponieważ nie jest pewne, czy spółka ta miała

dostęp do baz danych wymaganych w tym celu. Ponadto w czasie, gdy miały miejsce czynności rozpatrywane w postępowaniu głównym, praktyka organów podatkowych polegała na poddaniu wszystkich towarów Unii dodatkowej kontroli celnej przed ich wyprowadzeniem z danego obszaru portowego, a listy przewozowe CMR jako potwierdzenie statusu celnego towarów Unii zawierały adnotację o tym statusie podpisaną przez urzędnika organu celnego i opatrzoną pieczęcią punktu kontroli celnej.

- 32 Sąd odsyłający wyjaśnia również, że zgodnie z aktem zatwierdzenia przez łotewskie organy celne formy ewidencji prowadzonych przez Baltic Container spółka ta powinna przechowywać je w systemie online i umożliwić tym organom celnym dostęp do tego systemu. Baltic Container powinna zgodnie z tym aktem zatwierdzenia przechowywać oryginały lub kopie dokumentów przewozowych towarzyszących towarom wprowadzonym do danego wolnego obszaru celnego i wyprowadzanym z niego. Jeżeli towary te zostaną wprowadzone do tego wolnego obszaru celnego lub wyprowadzone z niego poprzez sporządzenie zgłoszenia celnego lub zgłoszenia do powrotnego wywozu zawierającego MRN, Baltic Container jako posiadacz pozwolenia nie jest zobowiązana do zachowania kopii tego MRN w odniesieniu do tych towarów. Aby uniknąć powielania informacji w bazach danych organów celnych i terminali, wspomniany akt zatwierdzenia został następnie zmieniony w celu stwierdzenia, że w przypadku gdy ładunek został zgłoszony lub objęty procedurą celną i przyznano mu MRN, przechowywanie kopii dokumentów przewozowych nie jest konieczne.
- 33 Sąd odsyłający uznał, że w tych okolicznościach należy zwrócić się do Trybunału z pytaniem w przedmiocie wykładni przepisów celnych Unii dotyczących warunków zamknięcia procedury składowania w wolnym obszarze celnym oraz obowiązków spoczywających na przedsiębiorstwie takim jak Baltic Container w odniesieniu do informacji, które należy zachować w jego ewidencji i ewentualnej weryfikacji zmiany statusu celnego. Na wypadek gdyby przepisy celne Unii należało interpretować w ten sposób, że zmiana statusu celnego nie może nastąpić w sposób wdrożony przez Baltic Container, sąd odsyłający zastanawia się również nad kwestią, czy może ona opierać uzasadnione oczekiwania na praktyce organów celnych polegającej na wskazywaniu na listach przewozowych CMR statusu celnego towarów opuszczających wolny obszar celny.
- 34 Sąd odsyłający zmierza również do ustalenia, czy zasada powagi rzeczy osądzonej, uznana w prawie krajowym i w prawie Unii, stoi na przeszkodzie wyciągnięciu przezeń odmiennych wniosków niż te, do których doszedł Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija (sąd okręgowy w Rydze, wydział karny) w prawomocnym wyroku z dnia 5 lutego 2021 r., zgodnie z którym Baltic Container nie ponosi winy za niewykonanie zobowiązań wynikających z unijnych przepisów celnych w rozumieniu art. 79 unijnego kodeksu celnego.
- 35 W tych okolicznościach Augstākā tiesa (Senāts) (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 w związku z art. 214 ust. 1 unijnego kodeksu celnego zezwala na zamknięcie procedury specjalnej »wolnego obszaru celnego« bez wprowadzenia do elektronicznego systemu ewidencji [MRN] wskazującego zgłoszenie celne, na podstawie którego towary zostają objęte kolejną procedurą celną?

- 2) Czy art. 214 ust. 1 i art. 215 ust. 1 unijnego kodeksu celnego oraz art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 zezwalają osobie uprawnionej do korzystania z procedury specjalnej »wolnego obszaru celnego« na zamknięcie tej procedury wyłącznie na podstawie wpisu dokonanego przez urzędnika organu celnego w dokumencie przewozowym towarów ([liście przewozowym] CMR), dotyczącego statusu celnego towarów, bez przeprowadzenia samodzielnej weryfikacji ważności statusu celnego tych towarów?
- 3) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na drugie pytanie prejudycjalne, jaki poziom weryfikacji na podstawie art. 214 ust. 1 i art. 215 ust. 1 unijnego kodeksu celnego oraz art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 jest wystarczający, aby uznać, że procedura specjalna »wolnego obszaru celnego« została prawidłowo zamknięta?
- 4) Czy osoba uprawniona do korzystania z procedury specjalnej »wolnego obszaru celnego« mogła mieć uzasadnione oczekiwania w następstwie potwierdzenia przez organy celne, że status celny towarów zmienił się z »towarów nieunijnych« na »towary unijne«, przy czym w potwierdzeniu tym nie wskazuje się ani powodu zmiany statusu [celnego] towarów, ani informacji umożliwiających weryfikację takiej zmiany?
- 5) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na czwarte pytanie prejudycjalne, czy w świetle uznanej w prawie krajowym i w prawie Unii zasady powagi rzeczy osądzonej okoliczność, że w innej sprawie przed sądem krajowym stwierdzono w prawomocnym wyroku, iż zgodnie z procedurami ustanowionymi przez organy celne osoba uprawniona do korzystania z procedury celnej nie popełniła żadnego naruszenia w odniesieniu do [specjalnej] procedury celnej »wolnego obszaru celnego«, może stanowić podstawę zwolnienia z długu celnego wynikającą z art. 79 ust. 1 lit. a) i ust. 3 lit. a) unijnego kodeksu celnego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 36 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 214 ust. 1 unijnego kodeksu celnego i art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, by posiadacz pozwolenia wskazał w swojej ewidencji, że procedura celna wolnego obszaru celnego, którą towary zostały objęte, została zamknięta, nie wskazując w tej ewidencji MRN identyfikującego zgłoszenie celne dotyczące objęcia tych towarów kolejną procedurą celną.
- 37 Artykuł 214 ust. 1 akapit pierwszy unijnego kodeksu celnego nakłada na posiadacza pozwolenia obowiązek prowadzenia odpowiedniej ewidencji w formie zatwierdzonej przez organy celne. Zgodnie ze wspomnianym art. 214 ust. 1 akapit drugi ewidencja ta zawiera informacje i dane, które umożliwiają organom celnym nadzór nad daną procedurą, w szczególności w odniesieniu do identyfikacji towarów objętych tą procedurą, ich statusu celnego i ich przemieszczeń.
- 38 Zakres tego obowiązku został sprecyzowany w art. 178 ust. 1 rozporządzenia delegowanego 2015/2446, który wymienia elementy, jakie powinna zawierać wspomniana ewidencja, i który określa w szczególności warunki, na jakich posiadacz pozwolenia jest zobowiązany do włączenia do nich MRN.

- 39 Co się tyczy dokładniej art. 178 ust. 1 lit. b), przepis ten ustanawia dwa odrębne obowiązki, a mianowicie, że ewidencja powinna zawierać, po pierwsze, MRN lub, jeżeli nie istnieje, każdy inny numer lub kod identyfikujący zgłoszenia celne, za pomocą których towary obejmuje się procedurą specjalną, a po drugie, jeżeli procedura została zamknięta, informacje na temat sposobu zamknięcia procedury.
- 40 Otóż co do pierwszego z tych wymogów należy zauważyć, podobnie jak uczyniła to rzecznik generalna w pkt 41 opinii, że zgodnie z art. 158 ust. 1 unijnego kodeksu celnego objęcie towarów specjalną procedurą celną wolnego obszaru celnego nie wymaga zgłoszenia celnego, w związku z czym przy jego objęciu nie udostępnia się MRN.
- 41 Jeśli chodzi o drugi z tych obowiązków, dotyczy on zamknięcia procedury specjalnej, którą zostały objęte towary. Zgodnie z art. 215 ust. 1 tego kodeksu specjalna procedura celną wolnego obszaru celnego może zostać zamknięta na cztery różne sposoby. Po pierwsze, gdy objęte nią towary zostają objęte kolejną procedurą celną, po drugie, gdy zostały wyprowadzone poza obszar celny Unii, po trzecie, gdy zostały zniszczone bez powstania odpadów, i po czwarte, gdy są przedmiotem zrzeczenia na rzecz skarbu państwa.
- 42 W niniejszej sprawie sąd odsyłający wskazuje, że trzy ładunki rozpatrywane w postępowaniu głównym zostały objęte specjalną procedurą celną wolnego obszaru celnego jako towary nieunijne i zostały w krótkim czasie wyprowadzone jako towary unijne. Tymczasem taka zmiana statusu celnego danych towarów może nastąpić dopiero po ich objęciu procedurą celną dopuszczenia do obrotu.
- 43 Zgodnie bowiem z art. 201 ust. 3 unijnego kodeksu celnego towarowi nieunijnemu, który został dopuszczony do obrotu, przyznaje się status celny towaru unijnego. Ponadto z art. 247 ust. 1 tego kodeksu wynika, że towary nieunijne mogą zostać dopuszczone do obrotu podczas pozostawania w wolnym obszarze celnym.
- 44 W tym celu dane towary podlegają zgłoszeniu celnemu zgodnie z art. 158 ust. 1 kodeksu celnego, któremu nadano MRN w rozumieniu art. 1 pkt 22 rozporządzenia delegowanego 2015/2446 i na warunkach określonych w art. 226 rozporządzenia wykonawczego 2015/2447.
- 45 Zgodnie z art. 226 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego 2015/2447, z wyjątkiem sytuacji, w których zgłoszenie celne jest składane ustnie lub w formie czynności uznawanej za zgłoszenie celne, lub kiedy zgłoszenie celne ma formę wpisu do rejestru zgłaszającego, organy celne podają mu MRN tego zgłoszenia.
- 46 Prawdą jest, że zgodnie z art. 226 akapit drugi przepisu tego nie stosuje się do czasu wdrożenia AES, wdrożenia NCTS oraz aktualizacji krajowych systemów importu, o których mowa w załączniku do decyzji wykonawczej 2014/255.
- 47 Jednakże bezsporne jest, że pytanie pierwsze opiera się na dwóch dorozumianych przesłankach. Po pierwsze, okoliczności faktyczne sprawy w postępowaniu głównym nie wchodzą w zakres jednego z trzech szczególnych przypadków wymienionych w art. 226 akapit pierwszy, w których nie przyznaje się MRN. Po drugie, kolejna dorozumiana przesłanka jest oparta na tym, że okoliczności te zaistniały po dacie wdrożenia AES i NCTS oraz aktualizacji łotewskich systemów przywozu, o których mowa w załączniku do decyzji wykonawczej 2014/255.

- 48 W konsekwencji na pytanie to należy odpowiedzieć, wychodząc z założenia, że w przeciwieństwie do pierwotnego objęcia towarów specjalną procedurą wolnego obszaru celnego, późniejsze objęcie tych towarów procedurą celną dopuszczenia do obrotu powinno było skutkować dokonaniem zgłoszenia celnego, a w konsekwencji w chwili zamknięcia procedury wolnego obszaru celnego zgłaszający powinien był dysponować numerem MRN identyfikującym to zgłoszenie.
- 49 Niemniej jednak należy zauważyć, że drugi wymóg ustanowiony w art. 178 ust. 1 lit. b) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 wymaga jedynie, by ewidencja posiadacza pozwolenia zawierała informacje na temat sposobu, w jaki procedura została zamknięta, nie żądając, aby w tej ewidencji znajdował się MRN.
- 50 Podobnie, jeśli chodzi o art. 178 ust. 1 lit. c) tego rozporządzenia delegowanego, ów przepis wymaga, aby w ewidencji posiadacza pozwolenia znajdowało się odniesienie do danych, które umożliwiają jednoznaczną identyfikację dokumentów, o których mowa w tym przepisie, nie żądając, aby w tej ewidencji znajdował się MRN.
- 51 Wynika z tego, że przepis ten nie nakłada na uprawnionego obowiązku wskazania w jego ewidencji MRN identyfikującego zgłoszenie celne, które doprowadziło do zamknięcia specjalnej procedury celnej składowania w wolnym obszarze celnym poprzez objęcie danych towarów procedurą celną dopuszczenia do obrotu.
- 52 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, że art. 214 ust. 1 unijnego kodeksu celnego i art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, by posiadacz pozwolenia zawarł w swojej ewidencji informacje na temat sposobu, w jaki procedura celną wolnego obszaru celnego została zamknięta, oraz dane pozwalające na zidentyfikowanie wszelkich dokumentów, innych niż zgłoszenie celne, dotyczących zamknięcia, bez wskazania w tej ewidencji MRN identyfikującego zgłoszenie celne dotyczące objęcia danych towarów kolejną procedurą celną.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

- 53 Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 214 ust. 1 i art. 215 ust. 1 unijnego kodeksu celnego oraz art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 należy interpretować w ten sposób, że:
- stoją one na przeszkodzie temu, aby posiadacz pozwolenia wpisał do swojej ewidencji zamknięcie specjalnej procedury celnej wolnego obszaru celnego w odniesieniu do niektórych towarów i ograniczył się przy tym do zamieszczenia w niej informacji dotyczących wyłącznie listu przewozowego CMR towarzyszącego tym towarom w momencie ich wyprowadzenia z danego wolnego obszaru celnego, zawierającego wskazanie statusu celnego tych towarów, poświadczone pieczęcią celną i podpisane przez urzędnika organu celnego;
 - zobowiązują tego posiadacza do zweryfikowania prawidłowości tego wskazania.
- 54 W pierwszej kolejności z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że listy przewozowe CMR, opatrzone odręcną adnotacją „status C”, poświadczoną pieczęcią celną i podpisaną przez urzędnika organu celnego, wskazują wprawdzie, że status celny danych towarów zmienił się z „towarów nieunijnych” na „towary unijne”. Jednakże te listy przewozowe nie zawierają wystarczająco jasnych informacji na temat dokładnego sposobu zamknięcia specjalnej procedury celnej składowania w wolnym obszarze celnym. Wynika z tego, że

umieszczenie w ewidencji posiadacza pozwolenia odniesienia do takich listów przewozowych nie spełnia drugiego wymogu ustanowionego w art. 178 ust. 1 lit. b) rozporządzenia delegowanego 2015/2446, polegającego na umieszczeniu w ewidencji informacji na temat sposobu, w jaki dana procedura została zamknięta, podobnie jak nie spełnia ustanowionego w art. 178 ust. 1 lit. c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 wymogu umieszczenia w tej samej ewidencji danych umożliwiających identyfikację wszelkich dokumentów dotyczących odpowiedniego zamknięcia.

- 55 Niemniej jednak należy wziąć pod uwagę, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 44 opinii, okoliczność, że wspomniany art. 178 ust. 3 przewiduje, iż organy celne mogą uchylić obowiązek dostarczenia niektórych informacji, o których mowa w ust. 1 i 2 tego art. 178, jeżeli pozostaje to bez uszczerbku dla nadzoru celnego i kontroli celnej stosowania specjalnej procedury. Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, czy zgodnie z art. 178 ust. 3 łotewskie organy celne uchyliły obowiązek zamieszczenia w ewidencji posiadacza pozwolenia informacji na temat sposobu, w jaki procedura celna w wolnym obszarze celnym została zamknięta, oraz danych umożliwiających zidentyfikowanie wszelkich dokumentów dotyczących tego zamknięcia.
- 56 Wynika z tego, że posiadacz może wywiązać się ze swoich obowiązków w zakresie ewidencji dotyczących zamknięcia specjalnej procedury celnej wolnego obszaru celnego, w której umieszczone są towary nieunijne, poprzez zawarcie w swojej ewidencji informacji dotyczących listu przewozowego CMR towarzyszącego tym towarom w momencie ich wyprowadzenia z danego wolnego obszaru celnego, wskazującego, w formie wzmianki umieszczonej przez organy celne, ich status celny, w zakresie, w jakim organy te uchyliły obowiązek dostarczenia dokładniejszych informacji dotyczących sposobu, w jaki zamknięcie tej specjalnej procedury celnej odbywa się na podstawie art. 178 ust. 3 rozporządzenia delegowanego 2015/2446, czego zbadanie w sprawie w postępowaniu głównym należy do sądu odsyłającego.
- 57 W drugiej kolejności, co się tyczy weryfikacji wskazania statusu celnego znajdującego się na listach przewozowych CMR, należy stwierdzić, podobnie jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 55 opinii, że kodeks celny nie wspomina o żadnym szczególnym obowiązku spoczywającym na posiadaczu pozwolenia w zakresie weryfikacji prawidłowości danych i innych informacji zawartych w przekazanych mu dokumentach.
- 58 Prawdą jest, że jako przedsiębiorca posiadacz pozwolenia musi zachować minimalną czujność. Jednakże w zakresie, w jakim nie jest oczywiste dla każdego przedsiębiorcy przy lekturze listu przewozowego, że informacja w nim wskazana była wątpliwa, czego sprawdzenie w sprawie w postępowaniu głównym należy do sądu odsyłającego, biorąc pod uwagę okoliczność, że adnotacja dotycząca statusu danych towarów znajdująca się na listach przewozowych CMR została ponadto poświadczona pieczęcią celną i podpisana przez urzędnika organu celnego, nie można zarzucać posiadaczowi pozwolenia, że nie sprawdził prawidłowości tej adnotacji.
- 59 W konsekwencji na pytania drugie i trzecie powinno się odpowiedzieć w ten sposób, że art. 214 ust. 1 i art. 215 ust. 1 unijnego kodeksu celnego oraz art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 należy interpretować w ten sposób, że:
- nie stoją one na przeszkodzie temu, aby posiadacz pozwolenia wpisał do swojej ewidencji zamknięcie specjalnej procedury celnej wolnego obszaru celnego w odniesieniu do niektórych towarów i ograniczył się przy tym do zamieszczenia w niej informacji dotyczących wyłącznie listu przewozowego CMR towarzyszącego tym towarom w momencie ich wyprowadzenia z danego wolnego obszaru celnego, zawierającego wskazanie statusu celnego tych towarów,

poświadczone pieczęcią celną i podpisane przez urzędnika organu celnego, pod warunkiem że organy celne zezwoliły na ten sposób zamknięcia na podstawie tego art. 178 ust. 3;

- nie zobowiązują tego posiadacza do zweryfikowania prawidłowości tego wskazania.

W przedmiocie pytania czwartego

- 60 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że wskazanie unijnego statusu celnego towarów widniejącego w liście przewozowym CMR towarzyszącym tym towarom przy wyprowadzeniu ich z wolnego obszaru celnego, poświadczone pieczęcią celną i podpisane przez urzędnika organu celnego, może wzbudzić u posiadacza pozwolenia takie oczekiwania co do ważności zmiany statusu celnego tych towarów w świetle przepisów prawa celnego, podczas gdy w liście tym nie wskazano podstawy tej zmiany.
- 61 Na wstępie należy zauważyć, że pytanie to powstaje na wypadek, gdyby sąd odsyłający stwierdził, w świetle odpowiedzi udzielonej na pytania drugie i trzecie, że łotewskie organy celne nie przyjęły, na podstawie art. 178 ust. 3 rozporządzenia delegowanego 2015/2446, formalnego aktu w celu uchylecia obowiązków przewidzianych w tym art. 178 ust. 1 lit. b) i c) dotyczących informacji i danych umożliwiających jednoznaczną identyfikację dokumentów dotyczących zamknięcia specjalnej procedury celnej, które powinny znajdować się w ewidencji posiadacza pozwolenia.
- 62 Ponadto, ponieważ, jak wskazano w pkt 57 niniejszego wyroku, kodeks celny nie wspomina o żadnym szczególnym obowiązku sprawdzenia przez posiadacza pozwolenia danych zawartych w przekazanych mu dokumentach, sąd odsyłający zastanawia się w istocie nad warunkami, w jakich posiadacz pozwolenia może powoływać się na uzasadnione oczekiwania co do zgodności swojej ewidencji z obowiązkami wynikającymi z art. 178 rozporządzenia delegowanego 2015/2446.
- 63 W tych okolicznościach, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 69 opinii, powstaje w szczególności pytanie, w jakich okolicznościach utrwalona praktyka administracyjna polegająca na umieszczaniu na listach przewozowych CMR towarzyszących towarom przy wyprowadzeniu z wolnego obszaru celnego podpisanej adnotacji i pieczęci wskazujących, że towary te uzyskały status celny towarów unijnych, może prowadzić do powstania po stronie posiadacza pozwolenia uzasadnionych oczekiwań, że na podstawie art. 178 ust. 3 rozporządzenia delegowanego 2015/2446 organy celne uchylili obowiązek dostarczenia niektórych informacji przewidzianych w ust. 1 i 2 tego artykułu i że wystarczające jest zawarcie w ewidencji posiadacza pozwolenia informacji dotyczących wyłącznie listów przewozowych CMR opatrzonych taką adnotacją przez organy celne.
- 64 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań stanowi część porządku prawnego Unii i wiąże każdy organ krajowy odpowiedzialny za stosowanie prawa Unii (wyrok z dnia 14 lipca 2022 r., *Sense Visuele Communicatie en Handel vof*, C-36/21, EU:C:2022:556, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 65 Wynika stąd, że przy wykonywaniu przepisów kodeksu celnego organy krajowe są zobowiązane do przestrzegania tej zasady. Tymczasem prawo do powoływania się na tę zasadę, będące konsekwencją zasady pewności prawa, przysługuje każdej jednostce znajdującej się w sytuacji, w której administracja wzbudziła u niej uzasadnione nadzieje. Mogą wywołać takie nadzieje, niezależnie od tego, w jakiej formie zostaną przekazane, dokładne, bezwarunkowe i spójne

informacje pochodzące z uprawnionych i wiarygodnych źródeł. Natomiast nie może powoływać się na naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań ten, komu administracja nie udzieliła precyzyjnych zapewnień [zob. podobnie wyrok z dnia 4 października 2024 r., Litwa i in./Parlament i Rada (Pakiet mobilności), od C-541/20 do C-555/20, EU:C:2024:818, pkt 616]. Ponadto zachowanie organu krajowego odpowiedzialnego za stosowanie prawa Unii, które jest sprzeczne z przepisem tego prawa lub prawem krajowym przyjętym na podstawie tego prawa, nie może prowadzić do powstania po stronie podmiotu gospodarczego uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lipca 2022 r., Sense Visuele Communicatie en Handel vof, C-36/21, EU:C:2022:556, pkt 27, 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 66 W tym względzie należy stwierdzić, że art. 178 ust. 3 rozporządzenia delegowanego 2015/2446 nie przewiduje szczegółowych zasad, zgodnie z którymi organy celne mogą uchylić obowiązek dostarczenia niektórych informacji przewidzianych w ust. 1 i 2 tego artykułu. W tych okolicznościach utrwalona praktyka administracyjna polegająca na uznaniu, że umieszczenie w ewidencji posiadacza pozwolenia informacji dotyczących listu przewozowego CMR towarzyszącego danym towarom przy ich wyprowadzeniu z wolnego obszaru celnego wraz ze wskazaniem statusu celnego, poświadczonym pieczęcią celną i podpisanym przez urzędnika organu celnego, jest wystarczające do celów zamknięcia specjalnej procedury celnej, nie jest sprzeczna z art. 178 ust. 1 lit. b) i c) oraz art. 178 ust. 3 rozporządzenia delegowanego 2015/2446.
- 67 W związku z tym w przypadku takiej praktyki posiadacz pozwolenia może powoływać się na uzasadnione oczekiwania co do zgodności swojej ewidencji z art. 178 rozporządzenia delegowanego 2015/2446. Może tak być w szczególności w przypadku, gdy organy celne w przeszłości wskazały posiadaczowi pozwolenia w sposób precyzyjny, bezwarunkowy i spójny, że umieszczenie w jego ewidencji danych umożliwiających zidentyfikowanie listu przewozowego CMR zawierającego to wskazanie wystarcza, aby uznać, że spełnił on swoje obowiązki wynikające z rzeczonego artykułu. W takim przypadku posiadacz pozwolenia może mieć uzasadnione oczekiwania, że organy celne zgodnie z art. 178 ust. 3 rozporządzenia delegowanego 2015/2446 uchyliły obowiązek dostarczenia niektórych informacji przewidzianych w ust. 1 tego artykułu.
- 68 W konsekwencji na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że posiadacz pozwolenia może oprzeć takie oczekiwania co do zgodności swojej ewidencji z art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446 na utrwalonej praktyce organów celnych, z której wynika w sposób precyzyjny i bezwarunkowy, że umieszczenie w tej ewidencji jedynie informacji dotyczących listu przewozowego CMR towarzyszącego danym towarom w momencie ich wyprowadzenia z wolnego obszaru celnego, opatrzonego odrębną adnotacją o statusie celnym, poświadczoną pieczęcią celną i podpisaną przez urzędnika organu celnego, wystarcza do spełnienia obowiązków wynikających z tego przepisu.

W przedmiocie pytania piątego

- 69 Poprzez pytanie piąte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego dotyczącego powagi rzeczy osądzonej, który zobowiązuje sąd państwa członkowskiego do uchylenia długu celnego należnego od posiadacza pozwolenia na podstawie art. 79 unijnego kodeksu celnego, ze względu na to, że sąd tego państwa członkowskiego właściwy do kontroli zgodności z prawem sankcji administracyjnej nałożonej na tego posiadacza w odniesieniu do tych samych operacji celnych i z tych samych względów co te,

które doprowadziły do powstania tego długu, stwierdził w orzeczeniu sądowym, które uzyskało powagę rzeczy osądzonej, że posiadacz pozwolenia nie uchybił swoim obowiązkom wynikającym z przepisów prawa celnego Unii.

- 70 Na wstępie należy wyjaśnić, że odpowiedź na to pytanie zostanie udzielona na wypadek, gdyby sąd odsyłający uznał, po pierwsze, że organy celne nie uchyliły formalnie, na podstawie art. 178 ust. 3 rozporządzenia delegowanego 2015/2446, odpowiednich obowiązków posiadacza pozwolenia, a po drugie, że w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym posiadacz ten nie może powoływać się na uzasadnione oczekiwania co do zgodności swojej ewidencji z art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446.
- 71 Wyjaśniwszy powyższe, należy przypomnieć, że zasada powagi rzeczy osądzonej ma istotne znaczenie zarówno w porządku prawnym Unii, jak i w krajowych systemach prawnych. Dla zapewnienia stabilności prawa i stosunków prawnych, jak też prawidłowego administrowania wymiarem sprawiedliwości istotne jest bowiem, aby orzeczenia sądowe, które stały się prawomocne po wyczerpaniu przysługujących środków odwoławczych lub po upływie przewidzianych dla tych środków terminów, były niepodważalne (zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Avio Lucos*, C-116/20, EU:C:2022:273, pkt 92 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 72 W rezultacie prawo Unii nie nakłada na sąd krajowy obowiązku odstąpienia od stosowania krajowych zasad proceduralnych nadających powagę rzeczy osądzonej orzeczeniu sądowemu, nawet jeżeli pozwoliłoby to na doprowadzenie do zgodności z prawem Unii sprzecznej z tym prawem sytuacji krajowej. Prawo Unii nie wymaga zatem, aby w celu uwzględnienia wykładni odpowiedniego przepisu tego prawa przyjętej przez Trybunał krajowy organ sądowy był co do zasady zobowiązany do zmiany swojego orzeczenia mającego powagę rzeczy osądzonej (wyrok z dnia 2 kwietnia 2020 r., *CRPNPAC i Vueling Airlines*, C-370/17 i C-37/18, EU:C:2020:260, pkt 89, 90 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 73 W braku uregulowań Unii w tym zakresie tryb wykonania zasady powagi rzeczy osądzonej należy do wewnętrznego porządku prawnego państw członkowskich na mocy zasady ich autonomii proceduralnej. Tryb ten nie może być mniej korzystny od trybu dotyczącego podobnych sytuacji w prawie krajowym (zasada równoważności) ani czynić wykonywania uprawnień przyznanych przez prawo Unii nadmiernie utrudnionym lub praktycznie niemożliwym (zasada skuteczności) (wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Avio Lucos*, C-116/20, EU:C:2022:273, pkt 100 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 74 Co więcej, każdy przypadek, w którym powstaje pytanie, czy krajowy przepis proceduralny uniemożliwia lub zbytnio utrudnia stosowanie prawa Unii, należy rozpatrywać z uwzględnieniem miejsca danego przepisu w ramach procedury przed różnymi sądami krajowymi, jej przebiegu i jej cech szczególnych. W tej perspektywie należy uwzględnić w razie potrzeby zasady znajdujące się u podstaw krajowego systemu prawnego, takie jak zapewnienie prawa do obrony, zasada pewności prawa i prawidłowego przebiegu postępowania (wyrok z dnia 2 kwietnia 2020 r., *CRPNPAC i Vueling Airlines*, C-370/17 i C-37/18, EU:C:2020:260, pkt 93).
- 75 I tak orzeczono, że zasada skuteczności stoi na przeszkodzie takiej wykładni zasady powagi rzeczy osądzonej, która zobowiązywałaby sąd krajowy do powtórzenia błędnej wykładni i zastosowania prawa Unii z tego tylko powodu, że zawisła przed nim sprawa, mimo iż ma inny przedmiot, dotyczy tego samego stosunku prawnego lub tej samej zasadniczej kwestii rozstrzygniętej orzeczeniem sądowym, które nabrało powagi rzeczy osądzonej. W istocie takie przeszkody w skutecznym stosowaniu przepisów prawa Unii nie mogą być racjonalnie uzasadnione zasadą

pewności prawa i należy je zatem uznać za sprzeczne z zasadą skuteczności (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 września 2009 r., *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, pkt 29–31; z dnia 2 kwietnia 2020 r., *CRPNPAC i Vueling Airlines*, C-370/17 i C-37/18, EU:C:2020:260, pkt 94–96; a także z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Avio Lucos*, C-116/20, EU:C:2022:273, pkt 102–104).

- 76 Tymczasem do sądu odsyłającego nie zwrócono się o powtórzenie błędnej wykładni i zastosowanie prawa Unii wynikających z orzeczenia sądowego, które w sposób ostateczny wypowiedziało się w przedmiocie stosunku prawnego lub podstawowej kwestii będącej przedmiotem sporu mającego inny przedmiot.
- 77 Po pierwsze bowiem, sprawa rozpatrzona przez *Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija* (sąd okręgowy w Rydze, wydział karny) oraz sprawa w postępowaniu głównym dotyczą tych samych operacji celnych.
- 78 Po drugie, prawdą jest, że niewykonanie obowiązku celnego może pociągnąć za sobą szereg skutków prawnych, takich jak powstanie głównego długu celnego, na który składają się należności celne przywozowe i VAT oraz związane z nimi kary. Niemniej jednak, jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zarówno dług główny, jak i związane z nim kary za zwłokę są należne od posiadacza pozwolenia na podstawie jednej i tej samej decyzji organu podatkowego, a w każdym razie mają swoje źródło w podnoszonym nieprzestrzeganiu tych samych obowiązków dotyczących ewidencji posiadacza pozwolenia, co obowiązki, których dotyczyła sprawa rozpoznawana przez *Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija* (sąd okręgowy w Rydze, wydział karny).
- 79 W tych okolicznościach, w zakresie, w jakim prawo łotewskie przewiduje zasadę, zgodnie z którą sądy administracyjne są związane orzeczeniami sądów karnych, zakwestionowanie tego domniemanego naruszenia, podniesione w ramach postępowania sądowego dotyczącego tych samych operacji celnych, powinno co do zasady zostać uregulowane w sposób jednolity. Tymczasem zasada skuteczności nie może stać na przeszkodzie poszanowaniu powagi rzeczy osądzonej przysługującej prawomocnemu orzeczeniu sądowemu, pod warunkiem że owo poszanowanie nie wywołuje skutków w odniesieniu do sporów innych niż te, w których kwestionowana jest zgodność z prawem tej samej decyzji administracyjnej lub kwalifikacja prawna okoliczności faktycznych dotyczących tych samych operacji celnych.
- 80 W konsekwencji na pytanie piąte powinno się odpowiedzieć, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego dotyczącego powagi rzeczy osądzonej, który zobowiązuje sąd państwa członkowskiego do uchylenia długu celnego należnego od posiadacza pozwolenia na podstawie art. 79 unijnego kodeksu celnego, ze względu na to, że sąd tego państwa członkowskiego właściwy do kontroli zgodności z prawem sankcji administracyjnej nałożonej na tego posiadacza w odniesieniu do tych samych operacji celnych i z tych samych względów co te, które doprowadziły do powstania tego długu, stwierdził w orzeczeniu sądowym, które uzyskało powagę rzeczy osądzonej, że posiadacz pozwolenia nie uchybił swoim obowiązkom wynikającym z przepisów prawa celnego Unii.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) Artykuł 214 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny oraz art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoją one na przeszkodzie temu, by posiadacz pozwolenia na prowadzenie działalności w wolnym obszarze celnym zawarł w swojej ewidencji informacje na temat sposobu, w jaki procedura celna wolnego obszaru celnego została zamknięta, oraz dane pozwalające na zidentyfikowanie wszelkich dokumentów, innych niż zgłoszenie celne, dotyczących zamknięcia, bez wskazania w tej ewidencji numeru ewidencyjnego identyfikującego zgłoszenie celne dotyczące objęcia danych towarów kolejną procedurą celną.

- 2) Artykuł 214 ust. 1 i art. 215 ust. 1 rozporządzenia nr 952/2013 oraz art. 178 ust. 1 lit. b) i c) rozporządzenia delegowanego 2015/2446

należy interpretować w ten sposób, że:

- nie stoją one na przeszkodzie temu, aby posiadacz pozwolenia na prowadzenie działalności w wolnym obszarze celnym wpisał do swojej ewidencji zamknięcie specjalnej procedury celnej wolnego obszaru celnego w odniesieniu do niektórych towarów i ograniczył się przy tym do zamieszczenia w niej informacji dotyczących wyłącznie listu przewozowego wystawionego zgodnie z Konwencją o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów, podpisaną w Genewie w dniu 19 maja 1956 r., zmienioną protokołem z dnia 5 lipca 1978 r., towarzyszącym tym towarom w momencie ich wyprowadzenia z danego wolnego obszaru celnego, zawierającego wskazanie statusu celnego tych towarów, poświadczone pieczęcią celną i podpisane przez urzędnika organu celnego, pod warunkiem że organy celne zezwoliły na ten sposób zamknięcia na podstawie tego art. 178 ust. 3;
- nie zobowiązują tego posiadacza pozwolenia na prowadzenie działalności w wolnym obszarze celnym do zweryfikowania prawidłowości tego wskazania.

- 3) Zasadę uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że:

posiadacz pozwolenia na prowadzenie działalności w wolnym obszarze celnym może oprzeć takie oczekiwania co do zgodności swojej ewidencji z art. 178 ust. 1 lit. b) i c)

rozporządzenia delegowanego 2015/2446 na utrwalonej praktyce organów celnych, z której wynika w sposób precyzyjny i bezwarunkowy, że umieszczenie w tej ewidencji jedynie informacji dotyczących listu przewozowego wystawionego zgodnie z Konwencją o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów, podpisaną w Genewie w dniu 19 maja 1956 r., zmienioną protokołem z dnia 5 lipca 1978 r., towarzyszącego danym towarom w momencie ich wyprowadzenia z wolnego obszaru celnego ze wskazaniem statusu celnego, opatrzonego odrębną adnotacją o statusie celnym, poświadczoną pieczęcią celną i podpisaną przez urzędnika organu celnego, wystarcza do spełnienia obowiązków wynikających z tego przepisu.

- 4) Prawo Unii nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego dotyczącego powagi rzeczy osądzonej, który zobowiązuje sąd państwa członkowskiego do uchylenia długu celnego należnego od posiadacza pozwolenia na prowadzenie działalności w wolnym obszarze celnym na podstawie art. 79 rozporządzenia nr 952/2013, ze względu na to, że sąd tego państwa członkowskiego właściwy do kontroli zgodności z prawem sankcji administracyjnej nałożonej na tego posiadacza pozwolenia na prowadzenie działalności w wolnym obszarze celnym w odniesieniu do tych samych operacji celnych i z tych samych względów co te, które doprowadziły do powstania tego długu, stwierdził w orzeczeniu sądowym, które uzyskało powagę rzeczy osądzonej, że nie uchybił on swoim obowiązkom wynikającym z przepisów prawa celnego Unii.

Podpisy