

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)  
της 3ης Φεβρουαρίου 2000 \*

Στην υπόθεση C-228/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Ελλάδα) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Χαραλάμπους Δούνια

και

Υπουργού Οικονομικών,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 30 και 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 28 ΕΚ και 90 ΕΚ) καθώς και των διατάξεων του κανονισμού (ΕΟΚ) 1224/80 του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1980, περί της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 218),

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Schintgen, πρόεδρο του δεύτερου τμήματος και προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, G. Hirsch και H. Ragnemalm (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs

γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- ο X. Δούνιας, εκπροσωπούμενος από τον X. Συνοδινό, δικηγόρο Αθήνας,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Π. Μυλωνόπουλο, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο στην Ειδική Νομική Υπηρεσία — Τμήμα Κοινοτικού Δικαίου του Υπουργείου Εξωτερικών, και Μ. Απέσσο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,
- το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, εκπροσωπούμενο από τις M. C. Giorgi, νομικό σύμβουλο στη Νομική Υπηρεσία, και Δ. Ζαχαρίου, μέλος της ίδιας υπηρεσίας,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Γκουλούση, νομικό σύμβουλο, και Ε. Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Χ. Δούνια, εκπροσωπούμενου από τον Χ. Συνοδινό, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον Μ. Απέσσο, του Συμβουλίου, εκπροσωπούμενου από την Μ. C. Giorgi και τον Μ. Βιτσεντζάτο, σύμβουλο στη Νομική Υπηρεσία, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Δ. Γκουλούση, κατά τη συνεδρίαση της 22ας Ιουνίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Σεπτεμβρίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 6ης Απριλίου 1998, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Ιουνίου 1998, το Συμβούλιο της Επικρατείας υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), επτά προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 30 και 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 28 ΕΚ και 90 ΕΚ) καθώς και των διατάξεων του κανονισμού (ΕΟΚ) 1224/80 του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1980, περί της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 218).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν κατά την εκδίκαση της αγωγής αποζημιώσεως που άσκησε ο Χ. Δούνιας κατά του Ελληνικού Δημοσίου για τη ζημία που ισχυρίζεται ότι υπέστη λόγω του ότι οι αρμόδιες ελληνικές αρχές, κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, προσδιόρισαν την αξία αγοράς των φωτοαντιγραφικών μηχανημάτων που είχε εισαγάγει σε ποσό που υπερέβαινε την αναγραφόμενη στα τιμολόγια τιμή.

## Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού 1224/80 ορίζει, πέραν των επιφυλάξεων που δεν ασκούν καμία επιρροή εν προκειμένω, τα εξής:

«Η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων που καθορίζεται κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου είναι η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, μετά από προσαρμογή που πραγματοποιείται σύμφωνα με το άρθρο 8 (...).»

- 4 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, του ίδιου κανονισμού ορίζει τα εξής:

«Για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 3, στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή προσίθεται:

- α) τα ακόλουθα στοιχεία, στο μέτρο που βαρύνουν τον αγοραστή αλλά δεν έχουν περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή:
- i) προμήθειες και έξοδα μεσιτείας, με εξαίρεση τις προμήθειες αγοράς,
  - ii) κόστος των ειδών συσκευασίας, τα οποία, από τελωνειακής πλευράς, θεωρούνται ότι αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα,

iii) κόστος της συσκευασίας, το οποίο περιλαμβάνει τόσο τα εργατικά όσο και τα υλικά·

β) η αξία, επιμεριζομένη με τον κατάλληλο τρόπο, των προϊόντων και των υπηρεσιών που αναφέρονται κατωτέρω, εφόσον παρέχονται άμεσα ή έμμεσα από τον αγοραστή, αδαπάνως ή με μειωμένο κόστος, και χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή και την πώληση προς εξαγωγή των εισαγομένων εμπορευμάτων, στο μέτρο που η αξία αυτή δεν έχει περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή:

i) ύλες, συστατικά, μέρη και παρόμοια στοιχεία που έχουν ενσωματωθεί στα εισαγόμενα εμπορεύματα,

ii) εργαλεία, μήτρες, καλούπια και παρόμοια είδη που χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή των εισαγομένων εμπορευμάτων,

iii) ύλες που έχουν καταναλωθεί κατά την παραγωγή των εισαγομένων εμπορευμάτων,

iv) εργασίες μηχανικής ή μηχανολογίας, μελέτης, τέχνης, σχεδιασμού, σχεδίων και ιχνογραφημάτων οι οποίες γίνονται εκτός της Κοινότητας και είναι αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγομένων εμπορευμάτων·

γ) τα royalties και τα δικαιώματα αδείας σχετικά με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα, τα οποία, κατά τους όρους της πωλήσεως των υπό εκτίμηση εμπορευμάτων, υποχρεούται να καταβάλει ο αγοραστής, είτε άμεσα είτε έμμεσα, στο μέτρο που τα δικαιώματα αυτά δεν έχουν περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή·

δ) η αξία κάθε μέρους του προϊόντος μεταγενέστερης μεταπωλήσεως, μεταβιβάσεως ή χρησιμοποίησεως των εισαγομένων εμπορευμάτων που περιέρχεται άμεσα ή έμμεσα στον πωλητή·

ε) i) τα έξοδα μεταφοράς και ασφαλίσεως των εισαγομένων εμπορευμάτων

και

ii) τα έξοδα φορτώσεως και εργασιών διαφυλάξεως των εμπορευμάτων που είναι συναφή με τη μεταφορά των εισαγομένων εμπορευμάτων,

μέχρι του τύπου εισόδου των εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας.»

5 Το άρθρο 11 του κανονισμού 1224/80 προβλέπει τα εξής:

«Εάν, κατά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας εισαγομένων εμπορευμάτων, καθίσταται αναγκαία η αναβολή του οριστικού καθορισμού της αξίας αυτής, ο εισαγωγέας δύναται, παρά ταύτα, να παραλάβει τα εμπορεύματά του από το τελωνείο, υπό τον όρο ότι θα παράσχει, εάν του ζητηθεί, επαρκή ασφάλεια υπό μορφή εγγυήσεως, χρηματικής παρακαταθήκης ή άλλης κατάλληλης μορφής ασφαλείας, η οποία να καλύπτει την οριστική καταβολή των δασμών που είναι δυνατό να οφείλονται τελικά για τα εμπορεύματα.»

## Η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία

### Ο νόμος 1477/1984

- 6 Ο νόμος 1477/1984 εκδόθηκε, μετά την προσχώρηση της Ελληνικής Δημοκρατίας στις Κοινότητες, προκειμένου να προσαρμοστεί η ελληνική νομοθεσία προς τις αρχές του άρθρου 95 της Συνθήκης. Ο νόμος αυτός προβλέπει ότι η φορολογητέα αξία προς υπολογισμό ορισμένων φόρων και τελών ορίζεται λαμβανομένης υπόψη, για τα εισαγόμενα προϊόντα, της δασμολογητέας αξίας των προϊόντων αυτών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 1224/80. Οι συναφείς εθνικές διατάξεις που αναφέρονται στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εισαγομένων προϊόντων περιλαμβάνονται στα άρθρα 1, 2, 3 και 4 του νόμου αυτού.
- 7 Οι κρίσιμες διατάξεις του νόμου 1477/1984, όπως προκύπτουν από τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν η Επιτροπή και η Ελληνική Κυβέρνηση, έχουν ως εξής.

### Φόρος κύκλου εργασιών

- 8 Το άρθρο 1 του νόμου 1477/1984, το οποίο αναφέρεται στον αναγκαστικό νόμο 660/1937 «περί του φόρου επί του κύκλου εργασιών» (στο εξής: ΦΚΕ), ορίζει ότι ο φόρος αυτός επιβάλλεται τόσο στα εγχώρια όσο και στα εισαγόμενα προϊόντα με βάση συντελεστές που ορίζονται σε εκατοστιαίο ποσοστό της φορολογητέας αξίας, η οποία καθορίζεται ως ακολούθως.
- 9 Όσον αφορά τα εγχώρια προϊόντα, η φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του ΦΚΕ προσδιορίζεται από τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από την πώληση των προϊόντων των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων. Λαμβάνεται υπόψη το τίμημα των οριστικώς πραγματοποιηθεισών πωλήσεων, αφαιρουμένων των τυχόν χορηγηθεισών στον αγοραστή εκπτώσεων, του ΦΚΕ, εφόσον περι-

λαμβάνεται στο τίμημα της πωλήσεως, και της αξίας της πρώτης ύλης. Στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται οι τόκοι, τα παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα μεταφοράς, τοποθέτησης, συναρμολόγησης, φορτοεκφόρτωσης κ.λπ., τα έξοδα μεσιτείας και οι προμήθειες, η αξία των παρεχομένων υπηρεσιών για την πώληση, οι φόροι, πλην των τελών χαρτοσήμου, καθώς και γενικά οι εισφορές και επιβαρύνσεις.

- 10 Όσον αφορά τα εισαγόμενα προϊόντα, η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται από τη δασμολογητέα αξία, που υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 1224/80 και στην οποία προστίθενται τα έξοδα προμήθειας αγοράς, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, οι τόκοι επί του κεφαλαίου, οι εισαγωγικοί δασμοί και οι δασμοί αντιντάμπινγκ που πράγματι καταβάλλονται, οι φόροι, πλην των τελών χαρτοσήμου, καθώς και γενικά οι εισφορές και λοιπές επιβαρύνσεις.

#### Τέλη χαρτοσήμου

- 11 Το άρθρο 2 του νόμου 1477/1984 ορίζει ότι τα τέλη χαρτοσήμου υπολογίζονται, τόσο για τα εισαγόμενα προϊόντα όσο και για τις πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, με βάση τους ίδιους συντελεστές.
- 12 Όσον αφορά τις πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται από το ολικό αντίτιμο της πωλήσεως, δηλαδή το τίμημα της πωλήσεως προσαυξημένο κατά τους τόκους λόγω πιστώσεως του τιμήματος, τους δασμούς, τους φόρους και τις εισφορές και επιβαρύνσεις γενικά που επιρρίπτονται στον αγοραστή.
- 13 Όσον αφορά τα εισαγόμενα προϊόντα, η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται από τη δασμολογητέα αξία, που υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 1224/80 και στην οποία προστίθενται τα έξοδα προμήθειας αγοράς, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού των



αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, οι τόκοι επί του κεφαλαίου, οι εισαγωγικοί δασμοί και οι δασμοί αντιντάμπινγκ που πράγματι καταβάλλονται, οι φόροι, πλην των τελών χαρτοσήμου, καθώς και γενικά οι εισφορές και λοιπές επιβαρύνσεις και ο ΦΚΕ.

#### Ειδικός φόρος καταναλώσεως

- 14 Το άρθρο 3 του νόμου 1477/1984 ορίζει ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επιβάλλεται με τους ίδιους συντελεστές, είτε πρόκειται για εγχωρίως παραγόμενα προϊόντα είτε για εισαγόμενα.
- 15 Όσον αφορά τα εγχώρια προϊόντα, η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται από την τιμή πώλησης από τον παραγωγό, κατασκευαστή ή διασκευαστή αυτών των προϊόντων, χωρίς την προσθήκη άλλης επιβαρύνσεως, με την επιφύλαξη του άρθρου 5, παράγραφος 2, του νόμου 1223/1981.
- 16 Όσον αφορά τα εισαγόμενα προϊόντα, η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται από τη δασμολογητέα αξία, η οποία υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 1224/80 και στην οποία προστίθενται τα έξοδα προμήθειας αγοράς, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και οι τόκοι επί του κεφαλαίου και οι εισαγωγικοί δασμοί και οι δασμοί αντιντάμπινγκ ή αντισταθμιστικοί δασμοί που πραγματικά καταβάλλονται.

#### Ρυθμιστικός φόρος

- 17 Κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, ο ρυθμιστικός φόρος, ο οποίος προβλέπεται στο άρθρο 4 του νόμου 1477/1984 και επιβάλλεται στα εισαγόμενα προϊόντα, αποτελεί μεταβατικό φόρο. Θεσπίστηκε μετά την προσχώρηση της Ελληνικής

Δημοκρατίας στις Κοινότητες. Η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται από τη δασμολογητέα αξία, η οποία υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 1224/80 και στην οποία προστίθενται τα έξοδα προμήθειας αγοράς, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και οι τόκοι επί του κεφαλαίου και, κατά περίπτωση, οι εισαγωγικοί δασμοί που πραγματικά καταβάλλονται.

- 18 Η Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας και των προσαρμογών των Συνθηκών (ΕΕ ειδ. έκδ. της 19ης Νοεμβρίου 1979) επέτρεψε τη διατήρηση σε ισχύ πρόσθετων επιβαρύνσεων για τα εισαγόμενα έναντι των εγχώριων προϊόντων για μια μεταβατική περίοδο που θα έληγε την 1η Ιανουαρίου 1986.

#### *Ο νόμος 1642/1986*

- 19 Σκοπός του νόμου 1642/1986 είναι η εφαρμογή της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

#### *Διαδικαστικοί κανόνες*

- 20 Το άρθρο 10 του κώδικα των νόμων περί τελωνειακού δασμολογίου (κωδικοποιητικό διάταγμα της 25ης/30ής Ιουλίου 1920, ΦΕΚ Α 170, στο εξής: κώδικας περί τελωνειακού δασμολογίου), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 33 του νόμου 1805/1951 και συμπληρώθηκε με το άρθρο 3 του νομοθετικού διατάγματος 2680/1953, προβλέπει ότι η κατάταξη των προς εκτελωνισμό εμπορευμάτων στην οικεία κλάση πραγματοποιείται από την τελωνειακή αρχή. Σε περίπτωση

αμφισβητήσεων εγειρομένων από τον παραλήπτη των εισαγομένων προϊόντων, της διαφοράς επιλαμβάνεται η Πρωτοβάθμια Επιτροπή και στη συνέχεια η Ανώτατη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων.

- 21 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η Ανώτατη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων, κατά τον χρόνο της υποβολής της υποθέσεως του Χ. Δούνια στην κρίση της, ήταν αρμόδια για την τελική διοικητική επίλυση των αμφισβητήσεων αυτών.
- 22 Το άρθρο 16 του κώδικα περί τελωνειακού δασμολογίου, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του νόμου 428/1943, προβλέπει ότι, σε περίπτωση αμφισβητήσεως, καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση κατά την οποία, σύμφωνα με τις υφιστάμενες διατάξεις, συνιστώνται τελωνειακές παρακαταθήκες, η παράδοση των εμπορευμάτων στον παραλήπτη αναστέλλεται, εκτός αν ο παραλήπτης καταθέσει στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων τους ζητούμενους από την τελωνειακή αρχή δασμούς, οπότε του παραδίδεται το εμπόρευμα, αφού ληφθούν δείγματα εις τριπλούν από το αμφισβητούμενο είδος.
- 23 Το άρθρο 49 του προεδρικού διατάγματος 341/1978 προβλέπει ότι οι διάδικοι, προς απόδειξη των ισχυρισμών τους διά μαρτύρων, οφείλουν να προσκομίσουν προαποδεικτικώς στον εισηγητή της υποθέσεως ένορκες μαρτυρικές καταθέσεις ληφθείσες ενώπιον ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου.
- 24 Το άρθρο 50 του ίδιου προεδρικού διατάγματος προβλέπει ότι το δικαστήριο, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήσεως ενός από τους διαδίκους να διατάσσει την εξέταση μαρτύρων, πλην των περιπτώσεων κατά τις οποίες αποκλείεται επί ορισμένων θεμάτων ή σχέσεων η απόδειξη με μάρτυρες, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των άρθρων 152 έως 157 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

- 25 Δυνάμει του άρθρου 4 του νόμου 1406/1983, στην περίπτωση διαφορών που αφορούν την ευθύνη του Δημοσίου προς αποζημίωση, δεν επιτρέπεται στους διαδίκους να προσκομίσουν στο διοικητικό δικαστήριο, προς απόδειξη των ισχυρισμών τους, μαρτυρικές καταθέσεις ληφθείσες κατά το άρθρο 49 του προεδρικού διατάγματος 341/1978, αλλά απόκειται στην κρίση του διοικητικού δικαστηρίου να διατάξει, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν αιτήσεως ενός από τους διαδίκους, την εξέταση μαρτύρων, τούτο δε σε εξαιρετικές μόνο περιπτώσεις.

### Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης

- 26 Τον Μάρτιο 1986 ο Χ. Δούνιας εισήγαγε από τη Γερμανία προς μεταπώληση 15 μεταχειρισμένα φωτοαντιγραφικά μηχανήματα Rank Xerox διαφόρων τύπων, κατόπιν δε, τον Οκτώβριο 1986, άλλα 165 φωτοαντιγραφικά μηχανήματα και 122 βάσεις φωτοαντιγραφικών μηχανημάτων.
- 27 Ως προς τα φωτοαντιγραφικά μηχανήματα της πρώτης εισαγωγής, η Διεύθυνση Προσδιορισμού της Αξίας Εμπορευμάτων του Υπουργείου Οικονομικών (στο εξής: ΔΙ.Π.Α.Ε.) καθόρισε την αξία αγοράς σε τιμές υψηλότερες από τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια. Προκειμένου να παραλάβει τα εμπορεύματα αυτά, ο Χ. Δούνιας κατέβαλε τους φόρους που αντιστοιχούσαν στην καθορισθείσα με τον τρόπο αυτό αξία, προσέφυγε όμως ενώπιον της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής Τελωνειακών Αμφισβητήσεων Πειραιώς και ακολούθως ενώπιον της Ανώτατης Επιτροπής Τελωνειακών Αμφισβητήσεων. Η τελευταία δέχθηκε εν μέρει τα αιτήματά του και μείωσε την αξία που είχε καθορισθεί για τα εμπορεύματα.
- 28 Ως προς τα εμπορεύματα της δεύτερης εισαγωγής, η ΔΙ.Π.Α.Ε. καθόρισε εκ νέου την αξία των εισαχθέντων εμπορευμάτων σε ποσό πολύ υψηλότερο της αναγραφόμενης στα τιμολόγια τιμής, οπότε ο Χ. Δούνιας αμφισβήτησε την ορθότητα του καθορισμού αυτού. Στις 21 Απριλίου 1988 η Ανώτατη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων έκρινε ότι έπρεπε να γίνει δεκτή η αναγραφόμενη στα τιμολόγια τιμή.

- 29) Εν τω μεταξύ ο Χ. Δούνιας μπόρεσε να πληρώσει μέρος μόνο του οφειλόμενου για τα εμπορεύματα της δεύτερης εισαγωγής φόρου, δηλαδή το αφορών 80 φωτοαντιγραφικά μηχανήματα από τα 165 εισαχθέντα, και συνεπώς παρέλαβε μόνο τα μισά περίπου μηχανήματα. Κατόπιν της αποφάσεως της 21ης Απριλίου 1988, του επιστράφηκε ο ανερχόμενος στο ποσό των 2 160 000 δραχμών επιπλέον φόρος που είχε απαιτηθεί από αυτόν. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει πάντως ότι ο Χ. Δούνιας δεν παρέλαβε 77 φωτοαντιγραφικά μηχανήματα και δύο βάσεις.
- 30) Ο Χ. Δούνιας άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών αγωγή κατά του Δημοσίου ζητώντας την αποκατάσταση της ζημίας που ισχυρίζεται ότι υπέστη, και συγκεκριμένα:
- α) 2 019 000 δραχμές για αποθήκευτρα για τη φύλαξη των εισαχθέντων μηχανημάτων κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας,
  - β) 11 270 000 δραχμές, τις οποίες θα κέρδιζε από την πώληση των μη παραληφθέντων μηχανημάτων,
  - γ) 42 000 δραχμές για μεταφορικά,
  - δ) 2 800 000 δραχμές για τις απώλειες που υπέστη,
  - ε) 1 113 000 δραχμές για έξοδα θεραπείας του από ψυχική νόσο,

στ) 2 000 000 δραχμές για ικανοποίηση ηθικής βλάβης,

ζ) 5 000 000 δραχμές για την απώλεια της δυνατότητας αναπτύξεως της επιχειρήσεώς του.

31 Ο Χ. Δούνιας ζήτησε επίσης τόκους υπερημερίας ύψους 50 467 δραχμών και 259 200 δραχμών αντιστοίχως επί των ποσών των επιπλέον φόρων που αρχικά του ζητήθηκαν και τελικώς του επιστράφηκαν.

32 Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών έκρινε ότι το Δημόσιο όφειλε να καταβάλει στον Χ. Δούνια 1 346 000 δραχμές για αποθήκευτρα καταβληθέντα λόγω της παράνομης καθυστέρησης της ΔΙ.Π.Α.Ε. κατά τον προσδιορισμό της αξίας των εισαχθέντων εμπορευμάτων, καθώς και 500 000 δραχμές προς ικανοποίηση της ηθικής βλάβης του. Ο Χ. Δούνιας και το Δημόσιο άσκησαν αμφότεροι έφεση κατά της αποφάσεως αυτής. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών απέρριψε ως αβάσιμη την έφεση του Χ. Δούνια, καθόσον ζητούσε την εν όλω αποδοχή της αγωγής του, και δέχθηκε εν μέρει την ασκηθείσα από το Ελληνικό Δημόσιο έφεση, οπότε μείωσε σε 100 000 δραχμές την οφειλόμενη για την ηθική βλάβη ικανοποίηση.

33 Ο Χ. Δούνιας και το Ελληνικό Δημόσιο άσκησαν αμφότεροι αναίρεση. Ο Χ. Δούνιας προβάλλει διάφορες παραβάσεις των διατάξεων της Συνθήκης ΕΚ, ισχυριζόμενος ότι οι παραβάσεις αυτές είχαν ως συνέπεια την καθυστέρηση της παραλαβής των εμπορευμάτων. Κατά τον Χ. Δούνια, το Δημόσιο του προξένισε ηθική βλάβη για την οποία η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν του παρέσχε ικανοποίηση στην επιβαλλόμενη από τη Συνθήκη έκταση.

## Τα προδικαστικά ερωτήματα

- 34 Υπό τις συνθήκες αυτές το Συμβούλιο της Επικρατείας ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα εξής επτά προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντίκειται ο υπό του νόμου 1477/1984 και ιδία υπό των άρθρων 1, παράγραφος 2, 2, παράγραφος 3, 3, παράγραφος 3, και 4, παράγραφος 3, αυτού και υπό του άρθρου 16 του νόμου 1642/1986 προβλεπόμενος τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας προς επιβολήν των κατά τους νόμους τούτους φόρων εις τας διατάξεις τας διεπούσας την Ευρωπαϊκίην Οικονομικήν Κοινότητα και ιδία τα άρθρα 30 και 95 της Συμβάσεως της Ρώμης;
- 2) Έχει ευθέως εφαρμογήν ο κανονισμός (ΕΟΚ) 1224/80, της 28ης Μαΐου 1980, του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και προκειμένου περί επιβολής φόρου προβλεπομένου υπό της νομοθεσίας κράτους μέλους επί προϊόντος εισαγομένου εξ άλλου κράτους μέλους;
- 3) Εις περίπτωσιν καταφατικής απαντήσεως εις το προηγούμενον ερώτημα, αντίκειται το άρθρον 11 του κανονισμού τούτου εις τας διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης και ιδία εις το άρθρον 30 αυτής;
- 4) Εις περίπτωσιν αποφατικής απαντήσεως εις το υπό στοιχείον 2 ερώτημα, αντίκειται η υπό των μνησθεισών διατάξεων των νόμων 1477/1984 και 1642/1986 παραπομπή εις τον κανονισμόν (ΕΟΚ) 1224/80, της 28ης Μαΐου 1980, του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εις τας διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης και ιδία εις το άρθρον 30 αυτής;

- 5) Εις περίπτωσιν αποφατικής απαντήσεως εις το υπό στοιχείον 2 ερώτημα, αντίκειται το άρθρον 16 του Κώδικος των νόμων “περί τελωνειακού δασμολογίου” (Κωδικοποιητικόν Διάταγμα της 25ης/30ής Ιουλίου 1920), ως αντικατεστάθη υπό του άρθρου 1 του νόμου 428/1943, εις τας διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης και ιδία εις το άρθρον 30 αυτής;
- 6) Αντίκειται η προβλεπομένη υπό του άρθρου 10 του μνησθέντος Κώδικος του νόμου “περί τελωνειακού δασμολογίου” και του άρθρου 136 του Π.Δ. 636/1977 διαδικασία διοικητικής επιλύσεως διαφορών εις τας διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης και ιδία εις το άρθρον 30 αυτής εις περίπτωσιν επιβολής εσωτερικού φόρου επί προϊόντος εισαγομένου εξ άλλου κράτους μέλους;
- 7) Αντίκεινται αι διατάξεις του άρθρου 50 του Π.Δ. 341/1978 εν συνδυασμώ προς τα άρθρα 152 του Κώδικος Φορολογικής Δικονομίας και 4 του νόμου 1406/1983 εις τας διατάξεις της Συνθήκης της Ρώμης και ιδία εις το άρθρον 30 αυτής, όταν η ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δίκη αντικείμενον έχει την ευθύνην του Δημοσίου προς ανόρθωση ζημίας εκ παραβάσεως των διεπουσών την Ευρωπαϊκήν Οικονομικήν Κοινότητα διατάξεων;»

*Επί του πρώτου και του τέταρτου ερωτήματος*

- 35 Με το πρώτο και το τέταρτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ’ ουσίαν αν η μέθοδος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας την οποία προβλέπει, προς επιβολή του ΦΚΕ, των τελών χαρτοσήμου, του ειδικού φόρου καταναλώσεως και του ρυθμιστικού φόρου, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, η οποία παραπέμπει ιδίως στον κανονισμό 1224/80, είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο, και ιδίως προς τα άρθρα 30 και 95 της Συνθήκης.



- 36 Επιβάλλεται εκ προοιμίου να υπομνηστεί ότι, αν και δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να αποφαινεται, στο πλαίσιο του άρθρου 177 της Συνθήκης, ως προς το αν οι κανόνες της εσωτερικής νομοθεσίας συμβιβάζονται με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, εντούτοις το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα εκείνα τα στοιχεία ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου που θα του δώσουν τη δυνατότητα να αποφανθεί επί του συμβατού αυτού (βλ. απόφαση της 6ης Ιουνίου 1984, 97/83, Melkunie, Συλλογή 1984, σ. 2367, σκέψη 7).
- 37 Επιβάλλεται επίσης η διαπίστωση ότι, αφού ο φόρος προστιθέμενης αξίας καθιερώθηκε από την Ελληνική Δημοκρατία, σύμφωνα με την έκτη οδηγία, από την 1η Ιανουαρίου 1987, δηλαδή μετά τα κρίσιμα για την κύρια δίκη περιστατικά, οι διατάξεις που διέπουν τον φόρο αυτό δεν ασκούν επιρροή επί της λύσεως της διαφοράς από το αιτούν δικαστήριο.
- 38 Με το πρώτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα ερωτάται συνεπώς αν αντίκειται προς το κοινοτικό δίκαιο, και ιδίως προς τα άρθρα 30 και 95 της Συνθήκης, μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει, προς επιβολή ΦΚΕ, τελών χαρτοσήμου, ειδικού φόρου καταναλώσεως και ρυθμιστικού φόρου, μια μέθοδο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας περιλαμβάνουσα, μεταξύ άλλων, παραπομπή στον κανονισμό 1224/80.
- 39 Επιβάλλεται κατ' αρχάς να υπομνηστεί ότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 30 της Συνθήκης δεν περιλαμβάνει τα εμπόδια στα οποία αναφέρονται άλλες ειδικές διατάξεις και ότι τα εμπόδια φορολογικής φύσεως ή ισοδύναμου αποτελέσματος προς δασμούς, στα οποία αναφέρονται τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ) και 95 της Συνθήκης, δεν εμπίπτουν στην απαγόρευση του άρθρου 30 (βλ. απόφαση της 11ης Μαρτίου 1992, C-78/90 έως C-83/90, Compagnie commerciale de l'Ouest κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-1847, σκέψη 20).

- 40 Ο ΦΚΕ, το τέλος χαρτοσήμου και ο ειδικός φόρος καταναλώσεως, καθόσον επιβάλλονται τόσο στα εισαγόμενα όσο και στα εγχώρια προϊόντα, εντάσσονται σε ένα γενικό σύστημα εσωτερικής φορολογίας των εμπορευμάτων, το οποίο εμπίπτει στο άρθρο 95 της Συνθήκης. Επομένως οι τρεις αυτοί φόροι πρέπει να εξεταστούν με γνώμονα τη διάταξη αυτή.
- 41 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένα σύστημα φορολογίας δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 95 παρά μόνον αν είναι διαρρυθμισμένο κατά τρόπο που να αποκλείει σε κάθε περίπτωση τη βαρύτερη φορολογία των εισαγομένων προϊόντων σε σχέση με τα ομοειδή εγχώρια (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 17ης Ιουνίου 1998, C-68/96, Grundig Italiana, Συλλογή 1998, σ. I-3775, σκέψη 12).
- 42 Όσον αφορά την ύπαρξη ομοειδών προϊόντων, επισημαίνεται ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα είναι μεταχειρισμένα φωτοαντιγραφικά μηχανήματα. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 28 των προτάσεών του, ακόμη και αν δεν υπάρχει παραγωγή φωτοαντιγραφικών μηχανημάτων στην Ελλάδα, αυτό δεν σημαίνει ότι δεν υφίσταται στο κράτος αυτό αγορά για μεταχειρισμένα φωτοαντιγραφικά μηχανήματα. Όπως έχει δεχθεί το Δικαστήριο, τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα εμπορεύματα και τα αγοραζόμενα επί τόπου συνιστούν ομοειδή ή ανταγωνιστικά προϊόντα (βλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 1990, C-47/88, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1990, σ. I-4509, σκέψη 17).
- 43 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξακριβωθεί αν ορισμένες διατάξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, που περιλαμβάνουν παραπομπή στον κανονισμό 1224/80, έχουν ως αποτέλεσμα, κατά παράβαση της Συνθήκης, τη βαρύτερη φορολογία των εισαγομένων εμπορευμάτων σε σχέση με τα εγχώρια προϊόντα.
- 44 Συναφώς πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστεί κατά πόσον η παραπομπή στον κανονισμό 1224/80 προς τον σκοπό του προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εμπορευμάτων προελεύσεως άλλου κράτους μέλους συμβιβάζεται με τη Συνθήκη.

- 45 Λόγω των διαφορών που υπάρχουν ως προς την εμπορία αφενός των εγχώριων και αφετέρου των εισαγόμενων προϊόντων, δεν είναι εύκολο, όπως άλλωστε επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, να προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία των εισαγόμενων προϊόντων βάσει των διατάξεων που ισχύουν για τα εγχώρια. Αντίθετα, υπάρχει, όσον αφορά την πράξη επί της οποίας επιβάλλονται οι υπό κρίση φόροι, ομοιότητα μεταξύ των προϊόντων που εισάγονται από τρίτες χώρες και των προϊόντων προελεύσεως άλλου κράτους μέλους. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ένα κράτος μέλος μπορεί βασίμως να κρίνει σκόπιμη τη χρησιμοποίηση του κανονισμού 1224/80 ως ερείσματος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής φόρου επί των εισαγόμενων προϊόντων και ότι η παραπομπή απλώς στον κανονισμό 1224/80 προς τον σκοπό του προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, προκειμένου να καταστεί δυνατός ο υπολογισμός του ύψους των διαφορών επίμαχων εν προκειμένω φόρων, δεν είναι καθαυτή αντίθετη προς τη Συνθήκη.
- 46 Στη συνέχεια επιβάλλεται να εξεταστεί, για καθένα από τους τρεις επίμαχους φόρους, δηλαδή τον ΦΚΕ, το τέλος χαρτοσήμου και τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, αν η μέθοδος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας δεν έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία διακρίσεων αντίθετων προς το άρθρο 95 της Συνθήκης.
- 47 Συναφώς εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει κατά πόσον η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται βάσει των ίδιων στοιχείων τιμής και κόστους τόσο για τα εγχώρια όσο και για τα εισαγόμενα προϊόντα. Αν η βάση επιβολής του φόρου επί των εισαγόμενων προϊόντων περιλαμβάνει στοιχεία τιμής ή κόστους που δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία των εγχώριων προϊόντων, το αποτέλεσμα θα είναι η μεγαλύτερη επιβάρυνση των εισαγόμενων προϊόντων και επομένως η δημιουργία διακρίσεως αντίθετης προς το άρθρο 95 της Συνθήκης.
- 48 Όσον αφορά τον ΦΚΕ, από τον φάκελο της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν προκύπτει ότι ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας βασίζεται σε στοιχεία τιμής και κόστους διαφέροντα ανάλογα με το αν πρόκειται για εισαγόμενα ή για εγχώρια προϊόντα. Αντίθετα, όσον αφορά το τέλος χαρτοσήμου και τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, από τον φάκελο αυτό προκύπτει ότι θα μπορούσαν να υπάρχουν διαφορές. Πρώτον, δεν είναι βέβαιο ότι κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας προς επιβολή του τέλους χαρτοσήμου ο ΦΚΕ λαμβάνεται υπόψη για τα εγχώρια όπως και για τα εισαγόμενα προϊόντα. Δεύτερον, κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας προς επιβολή του ειδικού φόρου κατα-

ναλώσεως, συνάγεται εκ πρώτης όψεως ότι μόνο τα εισαγόμενα προϊόντα επιβαρύνονται με τα παρεπόμενα έξοδα, όπως είναι τα έξοδα προμήθειας, συσκευασίας και μεταφοράς. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει κατά πόσον υφίστανται οι διαφορές αυτές και να εξετάσει κατά πόσον υπάρχουν και άλλες διαφορές κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας αφενός των εγχώριων και αφετέρου των εισαγόμενων προϊόντων.

- 49 Τέλος, πρέπει να εξεταστεί ο ρυθμιστικός φόρος.
- 50 Επισημαίνεται ότι ο φόρος αυτός, δεδομένου ότι επιβάλλεται αποκλειστικά στα εισαγόμενα προϊόντα, δεν εντάσσεται κατ' ανάγκη σε ένα σύστημα εσωτερικών φόρων που εμπίπτουν στο άρθρο 95 της Συνθήκης. Ο φόρος αυτός θα μπορούσε να αποτελεί δασμό ή επιβάρυνση ισοδύναμου αποτελέσματος, υπό την έννοια των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης. Αρκεί πάντως η διαπίστωση ότι, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 34 των προτάσεών του, ο φόρος αυτός, επιβαρύνοντας αποκλειστικά τα εισαγόμενα προϊόντα, δημιουργεί εξ ορισμού διακρίσεις και αντιβαίνει είτε προς το άρθρο 95 είτε προς τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης.
- 51 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση στο πρώτο και στο τέταρτο ερώτημα:
- Αντίκειται προς το άρθρο 95 της Συνθήκης η εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, μια μέθοδο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας προκειμένου να επιβληθούν ΦΚΕ, τέλος χαρτοσήμου και ειδικός φόρος καταναλώσεως, εφόσον η μέθοδος αυτή διαφέρει ανάλογα με το αν πρόκειται για φόρους επιβαλλόμενους στα εγχώρια ή στα εισαγόμενα προϊόντα και έχει ως αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των εισαγόμενων προϊόντων. Η παραπομπή στον κανονισμό 1224/80, στην οποία προβαίνει η εθνική ρύθμιση για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των προϊόντων προελεύσεως άλλων κρατών μελών δεν είναι καθαυτή αντίθετη προς τη Συνθήκη.

- Αντίκειται προς το άρθρο 95 ή τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης η εθνική ρύθμιση περί επιβολής ενός φόρου όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη ρυθμιστικός φόρος, η οποία προβλέπει ότι τα εμπορεύματα προελεύσεως άλλου κράτους μέλους υπόκεινται στον φόρο αυτό, ενώ δεν υπόκεινται στον ίδιο φόρο τα αντίστοιχα εμπορεύματα που παράγονται εντός της εθνικής επικράτειας.

*Επί του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος*

- 52 Με το δεύτερο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατά πόσον ο κανονισμός 1224/80 έχει απευθείας εφαρμογή προς τον σκοπό της επιβολής ενός φόρου επί προϊόντος προελεύσεως άλλου κράτους μέλους.
- 53 Συναφώς αρκεί η διαπίστωση ότι ο κανονισμός 1224/80, ο οποίος στηρίζεται στο άρθρο 113 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 133 ΕΚ), αφορά μόνο το εμπόριο με τις τρίτες χώρες και ότι επομένως δεν έχει εφαρμογή στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών.
- 54 Στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο κανονισμός 1224/80 δεν έχει εφαρμογή στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών.
- 55 Στο τρίτο ερώτημα δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση, δεδομένου ότι υποβλήθηκε μόνο για την περίπτωση κατά την οποία θα δινόταν καταφατική απάντηση στο δεύτερο.

*Επί του πέμπτου ερωτήματος*

- 56 Με το πέμπτο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά ουσιαστικά κατά πόσον αντίκειται προς τη Συνθήκη μια εθνική ρύθμιση όπως η περιεχόμενη στο άρθρο 16 του κώδικα περί τελωνειακού δασμολογίου, το οποίο αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του νόμου 428/1943.
- 57 Το ερώτημα αυτό έχει την έννοια ότι τίθεται το ζήτημα κατά πόσον αντίκειται προς το κοινοτικό δίκαιο η εθνική ρύθμιση που επιβάλλει στις τελωνειακές αρχές την υποχρέωση να παρακρατούν τα εισαγόμενα εμπορεύματα σε περίπτωση αμφισβητήσεως ως προς το ύψος των καταβλητέων δασμών ή φόρων, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος καταβάλλει το ποσό αυτών των δασμών ή φόρων.
- 58 Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ελλείψει σχετικής κοινοτικής ρυθμίσεως, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους απόκειται να ρυθμίζει τους διαδικαστικούς κανόνες για την άσκηση των προσφυγών που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων που αντλούν οι πολίτες από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου. Εντούτοις, οι κανόνες αυτοί δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (βλ. ιδίως απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, C-312/93, *Peterbroeck*, Συλλογή 1995, σ. I-4599, σκέψη 12).
- 59 Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει, πρώτον, αν υφίσταται διαδικαστικός κανόνας που διέπει τις αμφισβητήσεις ως προς το ύψος των φόρων επί των εγχώριων προϊόντων συγκρίσιμος με τον διαδικαστικό κανόνα που διέπει τα εισαγόμενα προϊόντα και αν, στην περίπτωση αυτή, οι προϋποθέσεις που ισχύουν για τις αμφισβητήσεις σχετικά με τα εγχώρια προϊόντα είναι ευνοϊκότερες. Αν αποδεικνυόταν συναφώς ότι τα εισαγόμενα προϊόντα δεν μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο παρά μόνο μετά τη διενέργεια ελέγχου από τις τελωνειακές αρχές και την καταβολή από τον ενδιαφερόμενο των δασμών ή φόρων που απαιτούν οι αρχές αυτές, παρά την ύπαρξη αμφισβητήσεως ως προς το ύψος τους, ενώ τα εγχώρια προϊόντα μπορούν να διατεθούν στο εμπόριο αμέσως,

χωρίς να χρειάζεται να διενεργηθεί προηγουμένως έλεγχος των φορολογικών αρχών και να ασκηθεί ένσταση ή διοικητική προσφυγή από τον ενδιαφερόμενο, θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι η εφαρμοστέα διαδικασία είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο.

- 60 Αν από τη σύγκριση με παρόμοια εσωτερική διαδικασία δεν προκύπτει δυσμενής μεταχείριση των εισαγόμενων προϊόντων ή αν δεν υφίσταται συγκρίσιμη διαδικασία, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να εξακριβώσει, δεύτερον, αν η εφαρμοστέα διαδικασία καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εισαγωγή προϊόντων από άλλα κράτη μέλη, οπότε η εν λόγω διαδικασία θα ήταν επίσης αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο.
- 61 Κατά συνέπεια, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντίκειται προς το κοινοτικό δίκαιο η εθνική ρύθμιση που επιβάλλει στις τελωνειακές αρχές την υποχρέωση να παρακρατούν τα εισαγόμενα εμπορεύματα σε περίπτωση αμφισβητήσεως ως προς το ύψος των καταβλητέων δασμών ή φόρων, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος καταβάλλει το ποσό αυτών των δασμών ή φόρων, εφόσον η διαδικασία αυτή είναι λιγότερο ευνοϊκή από τη διαδικασία που διέπει παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως ή καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εισαγωγή από τον ενδιαφερόμενο προϊόντων από άλλα κράτη μέλη.

### *Επί του έκτου ερωτήματος*

- 62 Διαπιστώνεται εκ προοιμίου ότι το έκτο ερώτημα αφορά το ζήτημα αν συμβιβάζεται με τη Συνθήκη μια διαδικασία διοικητικής επιλύσεως των διαφορών σχετικά με την επιβολή εσωτερικού φόρου επί των προϊόντων προελεύσεως άλλων κρατών μελών. Όπως προαναφέρθηκε στις σκέψεις 56 και 57 της παρούσας αποφάσεως, η επίμαχη στην κύρια δίκη διαδικασία επιβάλλει στις διοικητικές αρχές την υποχρέωση να λαμβάνουν αποφάσεις δυνάμενες να έχουν επίπτωση επί των εισαγόμενων προϊόντων.

- 63 Το ερώτημα αυτό έχει συνεπώς την έννοια ότι τίθεται το ζήτημα κατά πόσον αντίκειται προς τη Συνθήκη η εθνική διάταξη που προβλέπει ότι οι αμφισβητήσεις σχετικά με την επιβολή φόρων επί των εισαγόμενων προϊόντων επιλύονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας που μπορεί να έχει επίπτωση επί της εισαγωγής των προϊόντων.
- 64 Όπως υπενθυμίστηκε ανωτέρω στη σκέψη 58 της παρούσας απόφασης, για να συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο, μια τέτοια διαδικασία δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκή από τη διαδικασία που διέπει παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως ή να καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη. Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ύπαρξη δυνατότητας ασκήσεως ενδίκου μέσου κατά οποιασδήποτε απόφασεως εθνικής αρχής με την οποία δεν αναγνωρίζεται θεμελιώδες δικαίωμα παρεχόμενο από τη Συνθήκη αποτελεί ουσιώδη προϋπόθεση για τη διασφάλιση της αποτελεσματικής προστασίας των δικαιωμάτων των ιδιωτών (βλ. αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 1987, 222/86, Heylens κ.λπ., Συλλογή 1987, σ. 4097, σκέψη 14, και της 13ης Δεκεμβρίου 1991, C-18/88, GB-Inno-BM, Συλλογή 1991, σ. I-5941, σκέψη 34).
- 65 Συναφώς διαπιστώνεται ότι ένας διαδικαστικός κανόνας όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, κατά τον οποίο οι αμφισβητήσεις σχετικά με το ύψος των φόρων που επιβάλλονται επί εισαγόμενων προϊόντων πρέπει να επιλύονται καταρχήν στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, δεν ευνοεί εξ ορισμού τα εγχώρια προϊόντα ούτε καθιστά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εισαγωγή των σχετικών εμπορευμάτων. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται πάντως να εξακριβώσει κατά πόσον η εθνική νομοθεσία προβλέπει συγκρίσιμη διαδικασία εφαρμοστέα στις αμφισβητήσεις που αφορούν τα εγχώρια προϊόντα, ώστε να αποκλειστεί το ενδεχόμενο διακρίσεως υπέρ των προϊόντων αυτών.
- 66 Όσον αφορά τη δυνατότητα ασκήσεως ένδικης προσφυγής, από την απόφαση περί προδικαστικής παραπομπής προκύπτει ότι η προϋπόθεση αυτή πληρούται εν προκειμένω, καθόσον ο X. Δούνιας μπορούσε να προσβάλει τη διοικητική απόφαση, αν ήθελε, ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου.



- 67 Κατά συνέπεια, στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντίκειται προς τη Συνθήκη η εθνική διάταξη που προβλέπει ότι οι αμφοβηγήσεις σχετικά με την επιβολή φόρων επί των εισαγόμενων προϊόντων επιλύονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας που μπορεί να έχει επίπτωση επί της εισαγωγής των προϊόντων, εφόσον δεν υπάρχει συγκρίσιμη διαδικασία εφαρμοστέα στις αμφοβηγήσεις που αφορούν τα εγχώρια προϊόντα που να είναι ευνοϊκότερη για τα προϊόντα αυτά και εφόσον υπάρχει η δυνατότητα ασκήσεως ένδικης προσφυγής κατά των αποφάσεων των διοικητικών αρχών που δεν επιτρέπουν ή περιορίζουν την εισαγωγή προϊόντων.

*Επί του έβδομου ερωτήματος*

- 68 Με το έβδομο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά ουσιαστικά κατά πόσον αντίκειται προς το κοινοτικό δίκαιο η εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι, όταν η δίκη έχει ως αντικείμενο την ευθύνη του Δημοσίου προς αποκατάσταση ζημίας που προκλήθηκε από παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, η απόδειξη με μάρτυρες δεν επιτρέπεται παρά σε εξαιρετικές μόνο περιπτώσεις.
- 69 Υπενθυμίζεται ότι τα δικαστήρια των κρατών μελών οφείλουν, κατ' εφαρμογήν της αρχής της συνεργασίας που διακηρύσσει το άρθρο 5 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 10 ΕΚ), να διασφαλίζουν τη νομική προστασία που απορρέει, για τους πολίτες, από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου (προπαρατεθείσα απόφαση *Peterbroeck*, σκέψη 12). Κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, τα κράτη μέλη οφείλουν να διασφαλίζουν ότι οι κανόνες περί αποδείξεως που ισχύουν για τις προσφυγές που ασκούνται σε σχέση με διαφορές που απορρέουν από παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου, πρώτον, δεν θα είναι λιγότερο ευνοϊκοί από τους κανόνες που ισχύουν για παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως και, δεύτερον, ότι δεν θα καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί στους πολίτες η κοινοτική έννομη τάξη (βλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, *San Giorgio*, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 14).

70 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση, από τον φάκελο της υποθέσεως της κύριας δίκης προκύπτει ότι οι κανόνες περί αποδείξεως που ισχύουν στις δίκες που έχουν ως αντικείμενο την ευθύνη του Δημοσίου προς αποκατάσταση ζημίας δεν διαφέρουν ανάλογα με το αν η ευθύνη αυτή γεννάται από παράβαση κανόνων του εσωτερικού ή του κοινοτικού δικαίου. Κατά συνέπεια, ένας κανόνας όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη είναι σύμφωνος προς την αρχή ότι οι κανόνες περί αποδείξεως που ισχύουν για τις ένδικες προσφυγές που ασκούνται σε σχέση με διαφορές που απορρέουν από παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκοί για τον πολίτη από τους κανόνες που ισχύουν για παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως.

71 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση, ότι δηλαδή οι κανόνες περί αποδείξεως δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί στους πολίτες η κοινοτική έννομη τάξη, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει κατά πόσον ένας πολίτης όπως ο Χ. Δούνιας είχε τη δυνατότητα να επιτύχει την εφαρμογή της κατ' εξαίρεση προβλεπόμενης διαδικασίας εξετάσεως μαρτύρων ή έστω τη δυνατότητα να αποδείξει με άλλο τρόπο, ιδίως με έγγραφα, τη ζημία που είχε υποστεί.

72 Στο έβδομο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντίκειται προς το κοινοτικό δίκαιο η εθνική διάταξη που προβλέπει ότι, όταν η δίκη έχει ως αντικείμενο την ευθύνη του Δημοσίου προς αποκατάσταση ζημίας που προκλήθηκε από παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, η απόδειξη με μάρτυρες δεν επιτρέπεται παρά σε εξαιρετικές μόνο περιπτώσεις, εφόσον η διάταξη αυτή ισχύει και για παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως και δεν εμποδίζει την εκ μέρους του πολίτη άσκηση των δικαιωμάτων που αντλεί από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου.

## Επί των δικαστικών εξόδων

- 73 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ελληνική Κυβέρνηση, το Συμβούλιο και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

## ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 6ης Απριλίου 1998 το Συμβούλιο της Επικρατείας, αποφαινεται:

- 1) Αντίκειται προς το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιησεως, 90 ΕΚ) η εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, μια μέθοδο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας προκειμένου να επιβληθούν φόρος κύκλου εργασιών, τέλος χαρτοσήμου και ειδικός φόρος καταναλώσεως, εφόσον η μέθοδος αυτή διαφέρει ανάλογα με το αν πρόκειται για φόρους επιβαλλόμενους στα εγχώρια ή στα εισαγόμενα προϊόντα και έχει ως αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των εισαγόμενων προϊόντων. Η παραπομπή στον κανονισμό

(ΕΟΚ) 1224/80 του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1980, περί της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων, στην οποία προβαίνει η εθνική ρύθμιση για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των προϊόντων προελεύσεως άλλων κρατών μελών δεν είναι καθαυτή αντίθετη προς τη Συνθήκη ΕΚ.

- 2) Αντίκειται προς το άρθρο 95 της Συνθήκης ή τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 23 ΕΚ και 25 ΕΚ) η εθνική ρύθμιση περί επιβολής ενός φόρου όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη ρυθμιστικός φόρος, η οποία προβλέπει ότι τα εμπορεύματα προελεύσεως άλλου κράτους μέλους υπόκεινται στον φόρο αυτό, ενώ δεν υπόκεινται στον ίδιο φόρο τα αντίστοιχα εμπορεύματα που παράγονται εντός της εθνικής επικράτειας.
  
- 3) Ο κανονισμός 1224/80 δεν έχει εφαρμογή στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών.
  
- 4) Αντίκειται προς το κοινοτικό δίκαιο η εθνική ρύθμιση που επιβάλλει στις τελωνειακές αρχές την υποχρέωση να παρακρατούν τα εισαγόμενα εμπορεύματα σε περίπτωση αμφισβητήσεως ως προς το ύψος των καταβλητέων δασμών ή φόρων, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος καταβάλλει το ποσό αυτών των δασμών ή φόρων, εφόσον η διαδικασία αυτή είναι λιγότερο ευνοϊκή από τη διαδικασία που διέπει παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως ή καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εισαγωγή από τον ενδιαφερόμενο προϊόντων από άλλα κράτη μέλη.
  
- 5) Δεν αντίκειται προς τη Συνθήκη η εθνική διάταξη που προβλέπει ότι οι αμφισβητήσεις σχετικά με την επιβολή φόρων επί των εισαγόμενων

προϊόντων επιλύονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας που μπορεί να έχει επίπτωση επί της εισαγωγής των προϊόντων, εφόσον δεν υπάρχει συγκρίσιμη διαδικασία εφαρμοστέα στις αμφισβητήσεις που αφορούν τα εγχώρια προϊόντα που να είναι ευνοϊκότερη για τα προϊόντα αυτά και εφόσον υπάρχει η δυνατότητα ασκήσεως ένδικης προσφυγής κατά των αποφάσεων των διοικητικών αρχών που δεν επιτρέπουν ή περιορίζουν την εισαγωγή προϊόντων.

- 6) Δεν αντίκειται προς το κοινοτικό δίκαιο η εθνική διάταξη που προβλέπει ότι, όταν η δίκη έχει ως αντικείμενο την ευθύνη του Δημοσίου προς αποκατάσταση ζημίας που προκλήθηκε από παραβίαση του κοινοτικού δικαίου, η απόδειξη με μάρτυρες δεν επιτρέπεται παρά σε εξαιρετικές μόνο περιπτώσεις, εφόσον η διάταξη αυτή ισχύει και για παρόμοιες προσφυγές της εσωτερικής έννομης τάξεως και δεν εμποδίζει την εκ μέρους του πολίτη άσκηση των δικαιωμάτων που αντλεί από το άμεσο αποτέλεσμα του κοινοτικού δικαίου.

Schintgen

Hirsch

Ragnemalm

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 3 Φεβρουαρίου 2000.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida