

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

3 de Fevereiro de 2000 *

No processo C-228/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Symvoulio tis Epikrateias (Grécia), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Charalampos Dounias

e

Ypourgou Oikonomikon,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 30.º e 95.º do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 28.º CE e 90.º CE), bem como das disposições do Regulamento (CEE) n.º 1224/80 do Conselho, de 28 de Maio de 1980, relativo ao valor aduaneiro das mercadorias (JO L 134, p. 1; EE 02 F6 p. 224),

* Língua do processo: grego.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: R. Schintgen, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, G. Hirsch e H. Ragnemalm (relator), juizes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação de C. Dounias, por C. Synodinos, advogado no foro de Atenas,
- em representação do Governo helénico, por P. Mylonopoulos, consultor jurídico adjunto no Serviço Jurídico Especial — Secção de Direito Europeu do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e M. Apeossos, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, na qualidade de agentes,
- em representação do Conselho da União Europeia, por M. C. Giorgi, consultora jurídica no Serviço Jurídico, e D. Zachariou, membro do mesmo serviço, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Gouloussis, consultor jurídico, e E. Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de C. Dounias, representado por C. Synodinos, do Governo helénico, representado por M. Apessos, do Conselho, representado por M. C. Giorgi e M. Vitsenzatos, consultor no Serviço Jurídico, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por D. Gouloussis, na audiência de 22 de Junho de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 23 de Setembro de 1999,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por decisão de 6 de Abril de 1998, que deu entrada no Tribunal de Justiça no dia 26 de Junho seguinte, o Symvoulio tis Epikrateias (Conselho de Estado) submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), sete questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 30.º e 95.º do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 28.º CE e 90.º CE), bem como das disposições do Regulamento (CEE) n.º 1224/80 do Conselho, de 28 de Maio de 1980, relativo ao valor aduaneiro das mercadorias (JO L 134, p. 1; EE 02 F6 p. 224).
- 2 Estas questões foram submetidas no âmbito de uma acção de indemnização proposta por C. Dounias contra a República Helénica a fim de obter a reparação do prejuízo que aquele alega ter sofrido, em violação do direito comunitário, em virtude da fixação pelas autoridades gregas competentes de um valor de mercado, para os aparelhos de fotocópia que tinha importado, superior ao preço constante das facturas.

A legislação comunitária

- 3 O artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1224/80 dispõe que, sob certas condições que não são relevantes no processo principal:

«O valor aduaneiro das mercadorias importadas, determinado por aplicação do presente artigo, é o valor transaccional, isto é, o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, após ajustamento de acordo com o artigo 8.º...»

- 4 O n.º 1 do artigo 8.º deste regulamento dispõe o seguinte:

«Para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 3.º, adiciona-se ao preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

- a) Os elementos seguintes, na medida em que são suportados pelo comprador mas não foram incluídos no preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:

i) Comissões e despesas de corretagem, com excepção das comissões de compra;

ii) Custo dos recipientes que, para fins aduaneiros, se consideram como fazendo um todo com a mercadoria;

- iii)Custo da embalagem, compreendendo a mão-de-obra assim como os materiais;

- b) O valor, imputado de maneira adequada, dos produtos e serviços indicados em seguida quando não fornecidos directa ou indirectamente pelo comprador, sem despesas ou a custo reduzido, e utilizados no decurso da produção e da venda para a exportação das mercadorias importadas, na medida em que este valor não tenha sido incluído no preço efectivamente pago ou a pagar:
 - i) Matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas;

 - ii) Ferramentas, matrizes, moldes e objectos similares utilizados para a produção das mercadorias importadas;

 - iii)Matérias consumidas na produção das mercadorias importadas;

 - iv)Trabalhos de engenharia, de estudo, de arte e de «design», planos e esboços, executados fora da Comunidade e necessários para a produção das mercadorias importadas;

- c) As taxas e os direitos de licença relativos às mercadorias a avaliar, que o comprador é obrigado a pagar, quer directa, quer indirectamente, como condição da venda das mercadorias a avaliar, na medida em que estas taxas e direitos de licença não tenham sido incluídos no preço efectivamente pago ou a pagar;

d) O valor de qualquer parte do produto de qualquer revenda, cessão ou utilização ulterior das mercadorias importadas que reverta directa ou indirectamente para o vendedor;

e) i) As despesas de transporte e de seguro das mercadorias importadas;

e

ii) As despesas de carga e de manutenção conexas com o transporte das mercadorias importadas,

até ao local de entrada das mercadorias no território aduaneiro da Comunidade.»

5 O artigo 11.º do Regulamento n.º 1224/80 dispõe que:

«Se, no decurso da determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, se tornar necessário diferir a determinação deste valor, o importador poderá, não obstante, retirar as suas mercadorias da alfândega, na condição de prestar, se tal lhe for exigido, uma garantia suficiente sob a forma de fiança, de depósito ou de outro meio adequado, que cubra o pagamento dos direitos aduaneiros a que as mercadorias possam estar sujeitas definitivamente.»

A regulamentação nacional em causa no processo principal

A Lei n.º 1477/1984

- 6 A Lei n.º 1477/1984 foi introduzida, na sequência da adesão da República Helénica às Comunidades, a fim de adaptar a sua legislação aos princípios constantes do artigo 95.º do Tratado. Esta lei prevê que a matéria colectável para efeitos de cálculo de alguns impostos e taxas seja determinada tendo em conta, para os produtos importados, o valor aduaneiro destes produtos, determinado em conformidade com as disposições do Regulamento n.º 1224/80. As disposições nacionais relevantes relativas à determinação da matéria colectável dos produtos importados figuram nos artigos 1.º, 2.º, 3.º e 4.º desta lei.
- 7 As disposições relevantes da Lei n.º 1477/1984, como resulta das observações apresentadas pela Comissão e pelo Governo helénico são as seguintes.

O imposto sobre o volume de negócios

- 8 O artigo 1.º da Lei n.º 1477/1984, que faz referência ao Decreto-Lei n.º 660/1937 que institui o imposto sobre o volume de negócios (a seguir «IVN»), prevê que este se aplica tanto aos produtos nacionais como aos importados, segundo taxas que representem uma percentagem da matéria colectável determinada do modo seguinte.
- 9 No que respeita aos produtos nacionais, a matéria colectável para efeitos de cálculo do IVN é determinada pelas receitas brutas provenientes da venda dos produtos das empresas industriais e artesanais. O preço das vendas definitivas é tomado em conta deduzindo, conforme o caso, as reduções concedidas ao

comprador, o IVN, se estiver compreendido no preço de venda, e o valor das matérias-primas. Nas receitas brutas compreendem-se os juros; os custos acessórios como as despesas de transporte, de colocação, de montagem, de carga, de manutenção, etc.; as comissões e as despesas de corretagem; o valor dos serviços fornecidos para a venda; as taxas, com exclusão do imposto de selo, bem como as cotizações e as despesas em geral.

- 10 Relativamente aos produtos importados, a matéria colectável é determinada pelo valor aduaneiro calculado conforme as disposições do Regulamento n.º 1224/80, ao qual se acrescentam as despesas com comissões de venda, de embalagem, de transporte e de seguro até ao primeiro local de destino dos bens no interior do país; os juros sobre o capital; os direitos de importação e os direitos *antidumping*, se a tal houver lugar; as taxas, com exclusão do imposto de selo, bem como as cotizações e outras despesas em geral.

O imposto de selo

- 11 O artigo 2.º da Lei n.º 1477/1984 dispõe que o imposto de selo sobre as importações de produtos e sobre as vendas no interior do país sejam calculadas de acordo com as mesmas taxas.
- 12 Relativamente às vendas no interior do país, a matéria colectável é determinada pelo preço de venda total, ou seja, o preço de venda majorado de juros de venda a crédito, dos direitos aduaneiros, das taxas, das cotizações e das despesas em geral que incumbem ao comprador.
- 13 Relativamente aos produtos importados, a matéria colectável é determinada pelo valor aduaneiro calculado conforme as disposições do Regulamento n.º 1224/80, ao qual se acrescentam as despesas com comissões de venda, de embalagem, de

transporte e de seguro até ao primeiro lugar de destino dos bens no interior do país; os juros sobre o capital; os direitos de importação e os direitos *antidumping*, se a tanto houver lugar; as taxas, com exclusão do imposto de selo; as cotizações e outras despesas em geral bem como o IVN.

O imposto especial sobre o consumo

- 14 O artigo 3.º da Lei n.º 1477/1984 dispõe que o imposto especial sobre o consumo é aplicado, de acordo com as mesmas taxas, aos bens nacionais ou importados.
- 15 No que respeita aos produtos nacionais, a matéria colectável é determinada pelo preço de venda do produtor, construtor ou montador destes produtos, com exclusão de qualquer outra despesa, sem prejuízo do artigo 5.º, n.º 2, da Lei n.º 1223/1981.
- 16 Relativamente aos produtos importados, a matéria colectável é determinada pelo valor aduaneiro calculado conforme as disposições do Regulamento n.º 1224/80, ao qual se acrescentam as despesas com comissões de venda, de embalagem, de transporte e de seguro até ao primeiro local de destino dos bens no interior do país bem como os juros sobre o capital e, se a tanto houver lugar, os direitos aduaneiros e os direitos *antidumping* ou compensatórios.

A taxa de regulação

- 17 De acordo com o Governo helénico, a taxa de regulação, prevista no artigo 4.º da Lei n.º 1477/1984 e que é aplicável aos produtos importados, é transitória. Esta disposição foi adoptada na sequência da adesão da República Helénica às

Comunidades. A matéria colectável é determinada pelo valor aduaneiro calculado conforme as disposições do Regulamento n.º 1224/80, ao qual se acrescentam as despesas com comissões de venda, de embalagem, de transporte e de seguro até ao primeiro local de destino no interior do país, bem como os juros sobre o capital e, se a tanto houver lugar, os direitos de importação efectivamente liquidados.

- 18 Por força do Acto relativo às condições de adesão da República Helénica e às adaptações dos Tratados (JO 1979, L 291, p. 17), podem subsistir encargos suplementares sobre os produtos importados relativamente aos produtos nacionais durante um período transitório cujo termo é em 1 de Janeiro de 1986.

A Lei n.º 1642/1986

- 19 A Lei n.º 1642/1986 tem por objecto a aplicação das disposições da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

Regras de processo

- 20 O artigo 10.º do código peri teloneiakou dasmologiou (Decreto codificador de 25/30 de Julho de 1920, FEK A' 170, a seguir «código relativo à pauta aduaneira»), na redacção dada pelo artigo 33.º da Lei n.º 1805/1951 e completado pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 2680/1953, prevê que, em sede de desalfandegamento, a classificação das mercadorias na posição relevante seja efectuada pela estância aduaneira. Em caso de reclamação apresentada pelo

destinatário dos produtos importados, o litígio é submetido à comissão de primeira instância e depois à comissão superior de reclamação de direitos aduaneiros.

- 21 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que, à data em que fora chamado a pronunciar-se sobre as reclamações de C. Dounias, a comissão superior de reclamação de direitos aduaneiros era competente para decidir definitivamente os litígios que lhe fossem submetidos por via de reclamação administrativa.

- 22 O artigo 16.º do código relativo à pauta aduaneira, na redacção dada pelo artigo 1.º da Lei n.º 428/1943, prevê que, em caso de reclamação, bem como em todos os demais casos nos quais, de acordo com as disposições em vigor, sejam constituídos depósitos aduaneiros, a restituição das mercadorias ao destinatário seja suspensa, salvo de o destinatário depositar na Tamion Parakatathikon kai Daneion (Caixa de Empréstimos e Consignações) os direitos aduaneiros exigidos pela instância aduaneira, caso em que a mercadoria lhe é restituída após levantamento de três amostras do produto objecto da reclamação.

- 23 O artigo 49.º do Decreto presidencial n.º 341/1978 prevê que as partes, pretendendo a confirmação das suas afirmações por testemunhas, sejam obrigadas a produzir previamente ao juiz-relator do processo testemunhos sob juramento, feitos perante um juiz de paz ou um notário.

- 24 O artigo 50.º do mesmo decreto presidencial prevê que o tribunal possa, em casos excepcionais, proceder à audição de testemunhas, oficiosamente ou a pedido das partes, salvo se a prova testemunhal for excluída em virtude de questões ou de situações de direito em causa, e, além disso, em aplicação dos artigos 152.º a 157.º do Código de Processo Tributário.

- 25 Por força do artigo 4.º da Lei n.º 1406/1983, em caso de litígios em que seja suscitada a responsabilidade do Estado num pedido de indemnização, as partes não podem, para prova das suas afirmações, produzir nos tribunais administrativos testemunhos registados em conformidade com o artigo 49.º do Decreto presidencial n.º 341/1978, embora o órgão jurisdicional administrativo possa, em casos excepcionais, decretar, oficiosamente ou a pedido das partes, a audição de testemunhas.

Os factos do litígio no processo principal

- 26 Em Março de 1986, C. Dounias importou da Alemanha, com o objectivo da sua revenda, quinze fotocopiadoras em segunda mão de vários modelos, da marca Rank Xerox, depois, em Outubro de 1986, outras 165 fotocopiadoras bem como 122 suportes para fotocopiadoras.
- 27 Relativamente às fotocopiadoras objecto da primeira importação, a direcção do Ministério da Economia competente para fixar o valor das mercadorias (a seguir «DIPAE») determinou um valor de mercado superior ao preço constante das facturas. A fim de poder tomar posse das mercadorias, C. Dounias pagou as taxas correspondentes ao valor fixado desta forma, apresentando, contudo, uma reclamação perante a comissão de primeira instância de reclamação dos direitos aduaneiros do Pireu, seguidamente perante a comissão superior de reclamação dos direitos aduaneiros. Esta última declarou procedente o seu pedido, reduzindo o valor fixado para as mercadorias.
- 28 No que respeita às mercadorias objecto da segunda importação, a DIPAE determinou, novamente, um valor de mercado bastante superior ao constante das facturas, o que C. Dounias contestou. Em 21 de Abril de 1988, a comissão superior de reclamação dos direitos aduaneiros decidiu reconhecer o preço constante das facturas.

- 29 Entretanto, C. Dounias apenas pôde pagar uma parte da taxa contestada, aplicada às mercadorias objecto da segunda importação, ou seja, a respeitante a 80 fotocopiadoras de entre as 165 importadas, pelo que apenas pôde tomar posse de cerca de metade dos aparelhos. Na sequência da decisão de 21 de Abril de 1988, a taxa em excesso, no montante de 2 160 000 GRD, que tinha sido exigida, foi-lhe reembolsada. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que C. Dounias não tomou posse de 77 fotocopiadoras e de 2 suportes para fotocopiadoras.
- 30 C. Dounias intentou acção de indemnização contra o Estado no Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal administrativo de primeira instância de Atenas) para obter reparação do prejuízo que alegadamente sofreu, nomeadamente:
- a) 2 019 000 GRD a título de despesas de armazenamento das máquinas importadas durante o período do processo administrativo,
 - b) 11 270 000 GRD a título do valor das vendas que C. Dounias teria obtido das máquinas não recebidas,
 - c) 42 000 GRD a título de despesas de transporte,
 - d) 2 800 000 GRD a título de prejuízos sofridos,
 - e) 1 113 000 GRD a título de tratamento psiquiátrico,

- f) 2 000 000 GRD a título de danos morais,
- g) 5 000 000 GRD a título de perda de possibilidade de desenvolvimento da sua empresa.
- 31 C. Dounias reclamou igualmente juros moratórios, no montante respectivo de 50 467 GRD e de 259 200 GRD aplicados sobre as taxas suplementares que lhe foram em primeiro lugar pedidas e depois reembolsadas.
- 32 O Dioikitiko Protodikeio Athinon decidiu que o Estado devia pagar a C. Dounias a quantia de 1 346 000 GRD a título de despesas de armazenamento, devidas a atraso ilegal na determinação do valor das mercadorias importadas, imputáveis à DIPAE, bem como 500 000 GRD a título de reparação do dano moral sofrido. C. Dounias e o Estado apresentaram recurso desta decisão. O Dioikitiko Efeteio Athinon (Tribunal administrativo de recurso de Atenas) julgou improcedente por não fundado o recurso interposto por C. Dounias, no qual este requereu o provimento integral do seu recurso, e deu provimento parcial ao recurso interposto pelo Estado, reduzindo a 100 000 GRD a indemnização a título de reparação de danos morais.
- 33 C. Dounias e o Estado recorreram, ainda, para a última instância. C. Dounias alega várias violações do Tratado CE assentes na demora em que lhe foi dada a posse das mercadorias. O Estado ter-lhe-ia causado um dano moral a que o acórdão recorrido não teria atribuído uma reparação na medida em que é exigida pelo Tratado.

As questões prejudiciais

34 É nestas circunstâncias que o Symvoulio tis Epikrateias decidiu submeter ao Tribunal de Justiça para decisão prejudicial as seguintes sete questões:

- «1) O modo de cálculo previsto pela Lei n.º 1477/1984, nomeadamente pelos seus artigos 1.º, n.º 2, 2.º, n.º 3, 3.º, n.º 3, e 4.º, n.º 3, bem como pelo artigo 16.º da Lei n.º 1642/1986, para a determinação do valor para efeitos da aplicação dos impostos previstos pelas referidas leis é contrário às disposições que regem a Comunidade Económica Europeia, nomeadamente aos artigos 30.º e 95.º do Tratado de Roma?
- 2) O Regulamento n.º 1224/80, de 28 de Maio de 1980, do Conselho das Comunidades Europeias é directamente aplicável também na hipótese de um imposto previsto pela legislação de um Estado-Membro ser aplicado a um produto importado de outro Estado-Membro?
- 3) No caso de resposta afirmativa à questão que antecede, há que considerar que o artigo 11.º deste regulamento é contrário às disposições do Tratado de Roma, nomeadamente ao seu artigo 30.º?
- 4) No caso de resposta negativa à questão formulada na alínea 2), deve ser considerado que a remessa, pelas disposições acima referidas das Leis n.ºs 1477/1984 e 1642/1986, para o Regulamento n.º 1224/80, de 28 de Maio de 1980, do Conselho das Comunidades Europeias é contrária às disposições do Tratado de Roma, nomeadamente ao seu artigo 30.º?

- 5) No caso de resposta negativa à questão posta na alínea 2), há que considerar o artigo 16.º do código 'relativo à pauta aduaneira' (Decreto codificador de 25/30 de Julho de 1920), tal como foi substituído pelo artigo 1.º da Lei n.º 428/1943, contrário às disposições do Tratado de Roma, nomeadamente ao seu artigo 30.º?
- 6) O processo da decisão dos litígios pela via da reclamação administrativa previsto no artigo 10.º do código 'relativo à pauta aduaneira', já referido, e pelo artigo 136.º do Decreto presidencial n.º 636/1977 é contrário às disposições do Tratado de Roma, nomeadamente ao seu artigo 30.º, quando se trate de imposto interno aplicado a um produto importado de outro Estado-Membro?
- 7) As disposições combinadas do artigo 50.º do Decreto presidencial n.º 341/1978, do artigo 152.º do Kodikos Forologikis Dikonomias (Código de Processo Tributário) e do artigo 4.º da Lei n.º 1406/1983 são contrárias às disposições do Tratado de Roma, nomeadamente ao seu artigo 30.º, quando o processo na jurisdição administrativa tem por objecto a responsabilidade do Estado para reparação de dano determinado por violação das disposições que regem a Comunidade Económica Europeia?»

Quanto às primeira e quarta questões

- 35 Nas suas primeira e quarta questões, que é necessário analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o método de cálculo da matéria colectável previsto na regulamentação em causa no processo principal, que prevê, nomeadamente, a aplicação supletiva do Regulamento n.º 1224/80, para efeitos de aplicação do IVN, do imposto de selo, do imposto especial sobre o consumo, da taxa de regulação e do imposto sobre o valor acrescentado, está em conformidade com o direito comunitário, e, em particular, com os artigos 30.º e 95.º do Tratado.

- 36 Preliminarmente, é necessário recordar que, embora não caiba ao Tribunal de Justiça, no âmbito do artigo 177.º do Tratado, pronunciar-se sobre a compatibilidade de normas de direito interno com as disposições do direito comunitário, pode, não obstante, fornecer ao tribunal nacional todos os elementos de interpretação do âmbito do direito comunitário que lhe permitam apreciar essa compatibilidade (v. acórdão de 6 de Junho de 1984, Melkunie, 97/83, Recueil, p. 2367, n.º 7).
- 37 Além disso deve-se reconhecer que, na medida em que o imposto sobre o valor acrescentado foi introduzido pela República Helénica, em conformidade com a Sexta Directiva, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 1987, ou seja, após a ocorrência dos factos no processo principal, as disposições relativas a este imposto deixaram de ser relevantes para a decisão do órgão jurisdicional de reenvio no litígio em que foi chamado a pronunciar-se.
- 38 As primeira e quarta questões prejudiciais devem, portanto, ser compreendidas no sentido de pretenderem saber se o direito comunitário, e, em particular, os artigos 30.º e 95.º do Tratado, se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê um método de cálculo da matéria colectável, que comporta, nomeadamente, a aplicação supletiva do Regulamento n.º 1224/80, para efeitos de aplicação do IVN, do imposto de selo, do imposto especial sobre o consumo e da taxa de regulação.
- 39 Antes de mais, importa lembrar que o campo de aplicação do artigo 30.º do Tratado não contém os obstáculos referidos noutras disposições específicas e que os obstáculos de natureza fiscal ou de efeito equivalente a direitos aduaneiros referidos nos artigos 9.º e 12.º do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 23.º CE e 25.º CE) e 95.º do Tratado não decorrem da proibição constante no artigo 30.º (v. acórdão de 11 de Março de 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest e o., C-78/90 a C-83/90, Colect., p. I-1847, n.º 20).

- 40 Na medida em que o IVN, o imposto de selo e o imposto especial sobre o consumo são aplicados aos produtos importados como se fossem produtos nacionais, os mesmos fazem parte de um sistema geral de tributação nacional relativo às mercadorias que decorre das disposições do artigo 95.º do Tratado. É necessário por isso examinar estas três taxas à luz desta disposição.
- 41 De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um sistema de tributação só é compatível com o artigo 95.º do Tratado se for organizado de modo a excluir sempre a possibilidade de os produtos importados serem tributados mais fortemente que os produtos nacionais similares (v., nomeadamente, acórdão de 17 de Junho de 1998, Grundig Italiana, C-68/96, Colect., p. I-3775, n.º 12).
- 42 No que toca à existência de produtos similares, importa salientar que as mercadorias em causa no processo principal são fotocopiadoras em segunda mão. Tal como referiu o advogado-geral no n.º 28 das suas conclusões, mesmo que não haja, na Grécia, produção de fotocopiadoras, tal não significa que, neste Estado, não exista mercado para as fotocopiadoras usadas. Na verdade, tal como decidido pelo Tribunal de Justiça, as mercadorias usadas importadas e as compradas no país constituem produtos similares ou concorrentes (v. acórdão de 11 de Dezembro de 1990, Comissão/Dinamarca, C-47/88, Colect., p. I-4509, n.º 17).
- 43 Antes de mais, é necessário verificar se as disposições, como as em questão no processo principal, incluindo a remissão para o Regulamento n.º 1224/80, têm o efeito de, em violação do Tratado, taxar as mercadorias importadas de modo mais pesado que os produtos nacionais.
- 44 A este respeito, importa examinar, antes de mais, se a remissão para o Regulamento n.º 1224/80 para a determinação da matéria colectável das mercadorias provenientes de outro Estado-Membro é compatível com o Tratado.

- 45 Tendo em conta a existência de diferenças entre a comercialização de produtos nacionais e a de produtos importados, não é fácil a determinação da matéria colectável destes últimos, tal como salientou o órgão jurisdicional nacional, com base nas disposições aplicáveis aos produtos nacionais. Em contrapartida, no que toca à operação objecto dos impostos em causa, existe uma semelhança entre os produtos importados de países terceiros e os provenientes de Estados-Membros. Nestas circunstâncias, importa considerar que um Estado-Membro pode considerar oportuno basear-se no Regulamento n.º 1224/80 para determinar a matéria colectável dos produtos importados e que a mera remissão para o referido regulamento para a determinação da matéria colectável para efeitos de cálculo de vários impostos em causa não é, em si mesma, contrária ao Tratado.
- 46 Importa, em seguida, examinar, para cada um dos impostos em causa, ou seja, o IVN, o imposto de selo e o imposto especial sobre o consumo, se o método de cálculo da matéria colectável não tem o efeito de criar discriminações contrárias ao artigo 95.º do Tratado.
- 47 A este respeito, compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se a matéria colectável é determinada tendo em conta os mesmos elementos de preço e de custos para os produtos nacionais e para os produtos importados. Se a matéria colectável dos produtos importados compreende preços e custos que não estejam incluídos na matéria colectável dos produtos nacionais, tal acarretará custos suplementares sobre os primeiros e criará, assim, uma discriminação contrária ao artigo 95.º do Tratado.
- 48 No que respeita ao IVN, não resulta do processo principal que o cálculo da matéria colectável se baseie em elementos de preço e de custos diferentes para os produtos importados e para os produtos nacionais. Relativamente ao imposto de selo e ao imposto especial sobre o consumo, resulta, pelo contrário, do referido processo que as diferenças podem existir. Em primeiro lugar, não é certo que, no cálculo da matéria colectável para efeitos de aplicação do imposto de selo, o IVN seja tido em conta tanto para os produtos nacionais como para os produtos importados. Em seguida, no cálculo da matéria colectável para efeitos de

aplicação do imposto especial sobre o consumo, parece que apenas os produtos importados suportam os custos acessórios como as despesas de comissão, de embalagem e de transporte. Compete ao órgão jurisdicional nacional apurar a existência destas diferenças e verificar se o cálculo da matéria colectável, no caso dos produtos nacionais e dos produtos importados, contém outras divergências.

- 49 Por último, há que examinar a taxa de regulação.
- 50 Importa salientar que esta taxa, uma vez que é apenas imposta aos produtos importados, não faz necessariamente parte de um sistema fiscal de impostos internos decorrentes do artigo 95.º do Tratado. Esta taxa pode constituir um imposto aduaneiro ou uma taxa de efeito equivalente, na acepção dos artigos 9.º e 12.º do Tratado. Basta, contudo, verificar, tal como indicou o advogado-geral no n.º 34 das suas conclusões, que, ao impor uma taxa suplementar apenas sobre os produtos importados, a taxa de regulação é intrinsecamente discriminatória e contrária tanto ao artigo 95.º como aos artigos 9.º e 12.º do Tratado.
- 51 Tendo em conta as considerações precedentes, importa responder às primeira e quarta questões do seguinte modo:
- o artigo 95.º do Tratado opõe-se a uma regulamentação nacional, como a em causa no processo principal, que prevê um método de cálculo da matéria colectável para efeitos de imposição de IVN, de imposto de selo e de imposto especial sobre o consumo, se este método diferir na sua aplicação relativamente aos impostos cobrados sobre produtos nacionais e sobre produtos importados, de modo a penalizar estes últimos com uma carga fiscal mais elevada. A remissão da regulamentação nacional para o Regulamento n.º 1224/80, para efeitos de determinação da matéria colectável dos produtos provenientes de outros Estados-Membros, não é, em si, contrária ao Tratado;

- o artigo 95.º ou os artigos 9.º e 12.º do Tratado opõem-se a uma regulamentação nacional relativa à aplicação de uma taxa, como a taxa de regulação em causa no processo principal, que prevê que as mercadorias provenientes de outro Estado-Membro sejam sujeitas a esta taxa, ao passo que as mercadorias equivalentes produzidas no território nacional dela estejam isentas.

Quanto às segunda e terceira questões

- 52 Na sua segunda questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta se o Regulamento n.º 1224/80 é directamente aplicável para efeitos de aplicação de um imposto a um produto proveniente de outro Estado-Membro.
- 53 A este respeito, basta verificar que o Regulamento n.º 1224/80, que se baseia no artigo 113.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 133.º CE), abrange apenas as trocas com países terceiros e, portanto, não é aplicável às trocas entre Estados-Membros.
- 54 Deve-se responder à segunda questão no sentido de que o Regulamento n.º 1224/80 não é aplicável às trocas entre Estados-Membros.
- 55 Não há que responder à terceira questão, uma vez que esta foi colocada apenas no caso de resposta positiva à segunda questão.

Quanto à quinta questão

- 56 Na sua quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o Tratado se opõe a uma regulamentação nacional, como a prevista no artigo 16.º do código relativo à pauta aduaneira, substituído pelo artigo 1.º da Lei n.º 428/1943.
- 57 Deve-se entender a questão como pretendendo saber se o direito comunitário se opõe a uma regulamentação nacional que impõe às autoridades aduaneiras que conservem as mercadorias importadas no caso de reclamação do montante das taxas exigidas, a menos que o interessado deposite esse montante.
- 58 De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, na falta de regulamentação comunitária na matéria, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro definir as modalidades processuais dos meios judiciais destinados a garantir o respeito dos direitos que, para os particulares, decorrem do efeito directo do direito comunitário. Todavia, estas modalidades não podem ser menos favoráveis que as respeitantes a meios judiciais similares de natureza interna, nem tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (v., nomeadamente, acórdão de 14 de Dezembro de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Colect., p. I-4599, n.º 12).
- 59 Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar, em primeiro lugar, se existe uma regra processual aplicável às reclamações sobre o montante das taxas relativas aos produtos nacionais comparável à aplicável aos produtos importados e, nesse caso, se as condições aplicáveis às reclamações relativas aos produtos nacionais são mais favoráveis. A este respeito, deve-se reconhecer que, no caso dos produtos importados, estes apenas podem ser colocados no mercado após uma verificação efectuada pelas autoridades aduaneiras e após o pagamento pelo interessado do montante das taxas exigido por aquelas autoridades, independentemente da reclamação do referido montante; ao invés, para os produtos nacionais, estes podem ser colocados imediatamente no mercado sem aguardar a

eventual fiscalização das autoridades fiscais e uma possível reclamação do interessado, pelo que deve-se reconhecer que o processo aplicável é contrário ao direito comunitário.

- 60 Se a comparação com o processo interno semelhante não revelar um tratamento desfavorável relativamente aos produtos importados ou se não existir processo comparável, compete ao órgão jurisdicional nacional verificar, em segundo lugar, se o processo aplicável torna a importação de produtos provenientes de outros Estados-Membros praticamente impossível ou excessivamente difícil, caso em que este processo será igualmente contrário ao direito comunitário.
- 61 Deve-se, portanto, responder à quinta questão que o direito comunitário se opõe a uma regulamentação nacional que impõe às autoridades aduaneiras a conservação das mercadorias importadas em caso de reclamação do montante das taxas exigidas, a menos que o interessado deposite esse montante, se este processo for menos favorável que o relativo a recursos semelhantes de natureza interna ou torne na prática impossível ou excessivamente difícil, para o interessado, a importação de produtos provenientes de outros Estados-Membros.

Quanto à sexta questão

- 62 Preliminarmente, importa verificar que a sexta questão se prende com a compatibilidade com o Tratado de um procedimento administrativo de dirimento dos litígios relativos à aplicação de um imposto interno sobre produtos provenientes de outros Estados-Membros. Tal como referido nos n.^{os} 56 e 57 do presente acórdão, o processo principal em causa implica a adopção de uma decisão pelas autoridades administrativas que pode ter efeitos sobre os produtos importados.

- 63 Deve-se, portanto, entender a questão colocada como pretendendo saber se o Tratado se opõe a uma disposição nacional que prevê que as reclamações relativas à tributação de produtos importados sejam resolvidas no âmbito de um procedimento administrativo que possa ter efeitos sobre a importação dos produtos.
- 64 Tal como referido no n.º 58 do presente acórdão, para que seja compatível com o direito comunitário, tal procedimento não pode ser menos favorável que o aplicável a meios judiciais similares de natureza interna ou tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária. Além disso, conforme a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a existência de uma via de recurso de natureza jurisdicional contra uma decisão de uma autoridade nacional que recusa o benefício desse direito é essencial para garantir ao particular a protecção efectiva do seu direito (v. acórdãos de 15 de Outubro de 1987, Heylens e o., 222/86, Colect., p. 4097, n.º 14, e de 13 de Dezembro de 1991, GB-Inno-BM, C-18/88, Colect., p. I-5941, n.º 34).
- 65 A este respeito, importa verificar que uma regra processual, como a em causa no processo principal, que prescreve que uma reclamação relativa ao montante das taxas a pagar sobre produtos importados deve, em primeiro lugar, ser decidida pela via administrativa, não é, em si mesma, susceptível de favorecer os produtos nacionais nem tornar impossível ou excessivamente difícil a importação das mercadorias em causa. Contudo, compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se a regulamentação nacional prevê um processo comparável aplicável às reclamações relativas aos produtos nacionais de modo a garantir que aquela não contém qualquer discriminação a favor destes últimos.
- 66 No que respeita à faculdade de interpor recurso contencioso, resulta da decisão de reenvio que esta exigência se encontra satisfeita na medida em que C. Dounias teria podido reclamar da decisão administrativa, se tivesse querido, nos tribunais administrativos.

- 67 Assim, há que responder à sexta questão no sentido de que o Tratado não se opõe a uma disposição nacional que prevê que as reclamações relativas à cobrança de impostos sobre produtos importados sejam dirimidas no âmbito de um procedimento administrativo que possa ter efeitos sobre a importação de produtos desde que não exista processo comparável aplicável às reclamações relativas aos produtos nacionais mais favoráveis a estes últimos e que as decisões das autoridades administrativas que recusem ou limitem a importação de produtos possam ser objecto de recurso de natureza jurisdicional.

Quanto à sétima questão

- 68 Na sua sétima questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta, no essencial, se o direito comunitário se opõe a uma regulamentação nacional que prevê que, no âmbito de um recurso de natureza jurisdicional que tenha por objecto a responsabilidade do Estado com vista a obter a reparação de um prejuízo em virtude de violação do direito comunitário, a prova testemunhal apenas é possível em casos excepcionais.
- 69 Deve recordar-se que compete aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros, em aplicação do princípio da cooperação enunciado no artigo 5.º do Tratado CE (actual artigo 10.º CE), assegurar a protecção jurídica que decorre, para os particulares, do efeito directo do direito comunitário (acórdão Peterbroeck, já referido, n.º 12). Na execução desta exigência, os Estados-Membros devem assegurar que as modalidades de prova aplicáveis aos recursos sobre litígios relativos a uma violação do direito comunitário não sejam, em primeiro lugar, menos favoráveis que as relativas a meios judiciais similares de natureza interna e, em segundo, não tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício pelo particular dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (v., neste sentido, acórdão de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, p. 3595, n.º 14).

- 70 Quanto à primeira condição, resulta do processo principal que as regras de prova aplicáveis aos litígios sobre responsabilidade do Estado, em que seja pedida uma indemnização, não fazem qualquer distinção entre o facto de esta responsabilidade decorrer da violação de regras de direito interno ou de direito comunitário. Daqui resulta que uma regra, como a em causa no processo principal, é conforme ao princípio segundo o qual as modalidades de prova aplicáveis aos recursos de natureza jurisdicional relativos a violações de direito comunitário não devem ser menos favoráveis ao particular que as aplicáveis a recursos semelhantes de natureza interna.
- 71 No que respeita à segunda condição, que consiste em que as modalidades de prova não devem tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício pelo particular dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária, compete ao órgão jurisdicional nacional verificar que um particular, como C. Dounias, podia beneficiar do processo excepcional que prevê a audição de testemunhas ou que, subsidiariamente, podia produzir a prova de outra maneira, nomeadamente por escrito, relativamente aos prejuízos sofridos.
- 72 Deve-se responder à sétima questão que o direito comunitário não se opõe a uma disposição nacional que prevê que, no âmbito de um recurso de natureza jurisdicional que tenha por objecto a responsabilidade do Estado com vista a obter a reparação de um prejuízo causado por violação do direito comunitário, a prova testemunhal apenas seja possível em casos excepcionais, desde que esta disposição se aplique igualmente a recursos semelhantes de natureza interna e sob condição de que não impeça que o particular invoque direitos decorrentes do efeito directo do direito comunitário.

Quanto às despesas

- 73 As despesas efectuadas pelo Governo helénico, pelo Conselho e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Symvoulio tis Epikrateias, por decisão de 6 de Abril de 1998, declara:

- 1) O artigo 95.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90.º CE) opõe-se a uma regulamentação nacional, como a em causa no processo principal, que prevê um método de cálculo da matéria colectável para efeitos de imposição de imposto sobre o volume de negócios, de imposto de selo e de imposto especial sobre o consumo, se este método diferir na sua aplicação relativamente aos impostos cobrados sobre produtos nacionais e sobre produtos importados, de modo a penalizar estes últimos com uma carga fiscal mais elevada. A remissão da regulamentação nacional para o Regulamento (CEE) n.º 1224/80 do Conselho, de 28 de Maio de 1980,

relativo ao valor aduaneiro das mercadorias, para efeitos de determinação da matéria colectável dos produtos provenientes de outros Estados-Membros, não é, em si, contrária ao Tratado CE.

- 2) O artigo 95.º do Tratado CE ou os artigos 9.º e 12.º do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 23.º CE e 25.º CE) opõem-se a uma regulamentação nacional relativa à aplicação de uma taxa, como a taxa de regulação em causa no processo principal, que prevê que as mercadorias provenientes de outro Estado-Membro sejam sujeitas a esta taxa, ao passo que as mercadorias equivalentes produzidas no território nacional dela estejam isentas.

- 3) O Regulamento n.º 1224/80 não é aplicável às trocas entre Estados-Membros.

- 4) O direito comunitário opõe-se a uma regulamentação nacional que impõe às autoridades aduaneiras a conservação das mercadorias importadas em caso de reclamação do montante das taxas exigidas, a menos que o interessado deposite esse montante, se este processo for menos favorável que o relativo a recursos semelhantes de natureza interna ou torne na prática impossível ou excessivamente difícil, para o interessado, a importação de produtos provenientes de outros Estados-Membros.

- 5) O Tratado não se opõe a uma disposição nacional que prevê que as reclamações relativas à cobrança de impostos sobre produtos importados

sejam dirimidas no âmbito de um procedimento administrativo que possa ter efeitos sobre a importação de produtos desde que não exista processo comparável aplicável às reclamações relativas aos produtos nacionais mais favoráveis a estes últimos e que as decisões das autoridades administrativas que recusem ou limitem a importação de produtos possam ser objecto de recurso de natureza jurisdicional.

- 6) O direito comunitário não se opõe a uma disposição nacional que prevê que, no âmbito de um recurso de natureza jurisdicional que tenha por objecto a responsabilidade do Estado com vista a obter a reparação de um prejuízo causado por violação do direito comunitário, a prova testemunhal apenas seja possível em casos excepcionais, desde que esta disposição se aplique igualmente a recursos semelhantes de natureza interna e sob condição de que não impeça que o particular invoque direitos decorrentes do efeito directo do direito comunitário.

Schintgen

Hirsch

Ragnemalm

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 3 de Fevereiro de 2000.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida