



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 20ής Δεκεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας – Δικαίωμα ακροάσεως – Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 – Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας – Άρθρο 244 – Είσπραξη τελωνειακής οφειλής – Έλλειψη προηγούμενης ακροάσεως του αποδέκτη πριν από την έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου – Δικαίωμα του αποδέκτη σε αναστολή εκτελέσεως της διορθωτικής πράξεως – Μη αυτόματη αναστολή σε περίπτωση ασκήσεως διοικητικής προσφυγής – Παραπομπή στις προϋποθέσεις του άρθρου 244 του τελωνειακού κώδικα»

Στην υπόθεση C-276/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία) με απόφαση της 17ης Μαρτίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Μαΐου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Prequ' Italia Srl

κατά

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader και A. Prechal, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις F. Tomat και L. Grønfeldt,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 2700/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2000 (ΕΕ 2000, L 311, σ. 17) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας), και της αρχής του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Prequ' Italia Srl και της Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (υπηρεσίας τελωνείων και μονοπωλίων, Ιταλία, στο εξής: υπηρεσία τελωνείων), με αντικείμενο πράξη επιβολής φόρου εκδοθείσα από την υπηρεσία τελωνείων, η οποία αφορά την επιβολή πρόσθετου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή λόγω μη τηρήσεως της υποχρεώσεως πραγματικής εναποθέσεως των εμπορευμάτων σε φορολογική αποθήκη.

Το νομικό πλαίσιο

Ο τελωνειακός κώδικας

- 3 Το άρθρο 243 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Κάθε πρόσωπο έχει το δικαίωμα να ασκήσει προσφυγή κατά των αποφάσεων των τελωνειακών αρχών σχετικά με την εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας οι οποίες το αφορούν άμεσα και ατομικά.

[...]

Η προσφυγή πρέπει να ασκείται στο κράτος μέλος στο οποίο ελήφθη η απόφαση ή υπεβλήθη η αίτηση για την έκδοσή της.

2. Το δικαίωμα προσφυγής μπορεί να ασκηθεί:

- α) σε πρώτο στάδιο, ενώπιον της τελωνειακής αρχής που ορίζεται για το σκοπό αυτό από τα κράτη μέλη·
- β) σε δεύτερο στάδιο, ενώπιον μιας ανεξάρτητης αρχής η οποία μπορεί να είναι μια δικαστική αρχή ή ένα ισοδύναμο ειδικευμένο όργανο σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στα κράτη μέλη.»

- 4 Το άρθρο 244 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η άσκηση προσφυγής δεν επιφέρει την αναστολή της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης απόφασης.

Ωστόσο, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να αναβάλουν εν όλω ή εν μέρει την εκτέλεση της εν λόγω απόφασης, αν έχουν βάσιμους λόγους να αμφιβάλλουν για τη συμφωνία της προσβαλλόμενης απόφασης με την τελωνειακή νομοθεσία ή όταν υπάρχει κίνδυνος ανεπανόρθωτης ζημίας για τον ενδιαφερόμενο.

Όταν η προσβαλλόμενη απόφαση έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών, η αναστολή εκτέλεσης της εν λόγω απόφασης εξαρτάται από την ύπαρξη ή τη σύσταση εγγύησης. Αυτή η εγγύηση, εντούτοις, μπορεί να μην απαιτηθεί όταν ενδέχεται να προκαλέσει σοβαρές δυσκολίες οικονομικού και κοινωνικού χαρακτήρα, λόγω της κατάστασης του οφειλέτη.»

- 5 Το άρθρο 245 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Οι διατάξεις για τη θέση σε εφαρμογή της διαδικασίας της προσφυγής θεσπίζονται από τα κράτη μέλη.»

Το ιταλικό δίκαιο

- 6 Το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 374, της 8ης Νοεμβρίου 1990, περί αναδιοργάνωσης των τελωνειακών υπηρεσιών και μεταρρυθμίσεως των διαδικασιών βεβαιώσεως και ελέγχου (*GURI* αριθ. 291 της 14ης Δεκεμβρίου 1990· τακτικό συμπλήρωμα αριθ. 80, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 374/1990), ορίζει, στο άρθρο 11, με τίτλο «Επανεξέταση του πορίσματος του ελέγχου, αρμοδιότητες και εξουσίες των [τελωνειακών] γραφείων», όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστάσεων:

«1. Το τελωνείο μπορεί να προβεί σε επανεξέταση της βεβαιώσεως που έχει λάβει οριστικό χαρακτήρα, ακόμη και αν τα εμπορεύματα που αυτή αφορά έχουν περιέλθει στην εξουσία διαθέσεως του επιχειρηματία ή εξήλθαν ήδη του τελωνειακού εδάφους. Η επανεξέταση διενεργείται αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήσεως του οικείου επιχειρηματία [...].

2. Για τους σκοπούς της επανεξετάσεως της βεβαιώσεως, το τελωνείο μπορεί να καλέσει τον επιχειρηματία [...] να παραστεί αυτοπροσώπως ή διά εκπροσώπου, ή να προσκομίσει, εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας, στοιχεία και έγγραφα [...] αναφορικά με τα εμπορεύματα τα οποία αποτέλεσαν αντικείμενο τελωνειακών πράξεων. [...]

[...]

5. Οσάκις από την επανεξέταση, διενεργούμενη αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήσεως ενός των ενδιαφερομένων, αποκαλύπτονται [...] σφάλματα όσον αφορά στοιχεία στα οποία βασίστηκε η βεβαίωση, το τελωνείο προβαίνει σε σχετική διόρθωση και ενημερώνει τον οικείο επιχειρηματία με *ad hoc* απόφαση. [...]

5-bis. Από την αιτιολογία της πράξεως πρέπει να προκύπτουν οι πραγματικές περιστάσεις καθώς και οι νομικοί λόγοι για τους οποίους αυτή εκδόθηκε. [...] Σε περίπτωση ελλιπούς αιτιολογίας της πράξεως, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος εδαφίου, η βεβαίωση θεωρείται άκυρη.

[...]

7. Ο επιχειρηματίας δύναται να αμφισβητήσει τη διορθωτική πράξη εντός τριάντα ημερών από της ημερομηνίας κοινοποίησώς της. Κατά τον χρόνο της αμφισβήτησεως συντάσσεται πρακτικό για την ενδεχόμενη κίνηση των διοικητικών διαδικασιών για την επίλυση διαφορών οι οποίες προβλέπονται από τα άρθρα 66 επόμενα της κωδικοποίησεως της τελωνειακής νομοθεσίας η οποία εγκρίθηκε με το διάταγμα του Προέδρου της Δημοκρατίας αριθ. 43, της 23ης Ιανουαρίου 1973.

8. Μετά την παρέλευση της προθεσμίας προσβολής της διορθωτικής πράξεως, το τελωνείο προβαίνει σε είσπραξη των οφειλομένων από τον επιχειρηματία πρόσθετων δασμών ή κινεί αυτεπαγγέλτως τη διαδικασία επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού. Η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου περιλαμβάνει, ενδεχομένως, αιτίαση περί παραβάσεων σχετικά με ψευδείς δηλώσεις ή άλλες σοβαρότερες παραβάσεις που ενδεχομένως διαπιστώθηκαν.

[...]»

- 7 Ο νόμος αριθ. 212, της 27ης Ιουλίου 2000, περί διατάξεων για τα δικαιώματα των φορολογουμένων, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών στην κύρια δίκη (*GURI* αριθ. 177, της 31ης Ιουλίου 2000, στο εξής: νόμος 212/2000), προβλέπει, στην παράγραφο 7 του άρθρου 12, με τίτλο «Δικαιώματα και εγγυήσεις του υποκειμένου σε φορολογικούς ελέγχους»:

«Σύμφωνα με την αρχή της συνεργασίας μεταξύ διοικήσεως και φορολογουμένου, κατόπιν της εκ μέρους των οργάνων που διενήργησαν τον έλεγχο χορηγήσεως του αντιγράφου του πρακτικού περατώσεως των πράξεων ελέγχου, ο φορολογούμενος μπορεί, εντός προθεσμίας εξήντα ημερών, να υποβάλει τις παρατηρήσεις και τις αιτήσεις του, οι οποίες εξετάζονται από τις εφορίες. Πριν από την εκπνοή της προθεσμίας, η έκδοση της πράξεως βεβαιώσεως είναι δυνατή μόνο σε περίπτωση αιτιολογημένης, άκρως επείγουσας ανάγκης.»

- 8 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά τη διάρκεια του έτους 2012, μετά τα πραγματικά περιστατικά στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο εθνικός νομοθέτης κατήργησε την παράγραφο 7 του άρθρου 11 του νομοθετικού διατάγματος 374/1990 και αντικατέστησε το εσωτερικό σύστημα προσφυγής με διαδικασία ανάλογη της προβλεπόμενης στο άρθρο 12 του νόμου 212/2000.

- 9 Το διάταγμα του Προέδρου της Δημοκρατίας αριθ. 43, της 23ης Ιανουαρίου 1973, περί κωδικοποιήσεως της τελωνειακής νομοθεσίας (*GURI* αριθ. 80 της 28ης Μαρτίου 1973, στο εξής: κωδικοποίηση της τελωνειακής νομοθεσίας), προβλέπει, στο άρθρο 66, με τίτλο «Πρωτοβάθμια διοικητική διαδικασία για την επίλυση διαφορών», τα εξής:

«Εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από της υπογραφής του πρακτικού [με το οποίο διαπιστώνεται ότι ο ιδιοκτήτης του εμπορεύματος δεν συμφωνεί με την απόφαση του προϊστάμενου του τελωνείου], ο επιχειρηματίας μπορεί να ζητήσει από τον προϊστάμενο της τελωνειακής περιφέρειας να επιληφθεί της διαδικασίας επιλύσεως της διαφοράς. Προς τον σκοπό αυτό, πρέπει να υποβάλει στο αρμόδιο τελωνείο σχετική αίτηση, προσκομίζοντας τα έγγραφα και υποδεικνύοντας τα αποδεικτικά μέσα τα οποία θεωρεί πρόσφορα. Εντός δέκα ημερών, η αίτηση –συνοδευόμενη από το πρακτικό [...] και τις αντιρρήσεις του επιχειρηματία– διαβιβάζεται από το τελωνείο στον προϊστάμενο της τελωνειακής περιφέρειας. Ο προϊστάμενος αποφαινεται επί της διαφοράς με αιτιολογημένη απόφαση [...]. Το τελωνείο οφείλει να αποστείλει αντίγραφο των αντιρρήσεων του στον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία. Ελλείψει αμφισβητήσεως εντός της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, οι ισχυρισμοί του τελωνείου λογίζονται ότι έχουν γίνει αποδεκτοί [...]».

- 10 Το άρθρο 68 της κωδικοποιήσεως της τελωνειακής νομοθεσίας, με τίτλο «Δευτεροβάθμια διοικητική διαδικασία για την επίλυση διαφορών», προβλέπει τα εξής:

«Ο προϊστάμενος της τελωνειακής περιφέρειας εκδίδει την απόφασή του εντός τεσσάρων μηνών από της ημερομηνίας υποβολής της επίσημης αιτήσεως του άρθρου 66 και το αρμόδιο τελωνείο οφείλει να την κοινοποιήσει αμελλητί στον ενδιαφερόμενο. Ο ενδιαφερόμενος μπορεί να προσβάλει την απόφαση του προϊστάμενου της τελωνειακής περιφέρειας ενώπιον του *Ministro per le finanze* [υπουργού οικονομικών]. [...] Ο υπουργός αποφαινεται, με αιτιολογημένη απόφαση, κατόπιν διαβουλεύσεως με την κεντρική συμβουλευτική επιτροπή των τελωνειακών εμπειρογνομόνων, η οποία συγκροτείται σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου. Εφόσον η απόφαση δεν προσβληθεί εντός της προθεσμίας του δευτέρου εδαφίου, η πρωτοβάθμια απόφαση λογίζεται ότι έχει γίνει αποδεκτή. Στην περίπτωση αυτή, το τελωνείο ενεργεί σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 61, τελευταίο εδάφιο.»

- 11 Η εγκύκλιος αριθ. 41 D της υπηρεσίας τελωνείων, της 17ης Ιουνίου 2002, παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διοικητικές διαδικασίες για την επίλυση τελωνειακών διαφορών κατά τα άρθρα 66 επ. της κωδικοποιήσεως της τελωνειακής νομοθεσίας. Από την εγκύκλιο προκύπτει ότι, όταν ο επιχειρηματίας αποφασίζει να κινήσει τη διοικητική διαδικασία για την επίλυση της διαφοράς, η προθεσμία των εξήντα ημερών για την προσβολή της βεβαιώσεως φόρου ενώπιον του φορολογικού δικαστηρίου αρχίζει να τρέχει από τη λήξη της εν λόγω διοικητικής διαδικασίας, δηλαδή από της κοινοποιήσεως

της αποφάσεως του αρμόδιου περιφερειακού διευθυντή της υπηρεσίας τελωνείων με την οποία καθίσταται οριστική η βεβαίωση. Ο επιχειρηματίας έχει την ευχέρεια να μην κάνει χρήση της διοικητικής διαδικασίας την οποία προβλέπει η κωδικοποίηση της τελωνειακής νομοθεσίας. Στην περίπτωση αυτή, η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου μπορεί να προσβληθεί εντός προθεσμίας εξήντα ημερών από της ημερομηνίας κοινοποιήσεως της εν λόγω πράξεως.

- 12 Όσον αφορά τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου του άρθρου 11, παράγραφος 5, του νομοθετικού διατάγματος 374/1990, η εν λόγω εγκύκλιος 41 D διευκρινίζει τα εξής:

«[...] οι εν λόγω πράξεις επιβολής φόρου –σύμφωνα με το άρθρο 244 του [...] τελωνειακού κώδικα– είναι άμεσα εκτελεστές έναντι του φορολογούμενου και, ως τέτοιες, αυτομάτως δυνάμενες να προσβληθούν ενώπιον των φορολογικών επιτροπών, εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η αμφισβήτηση της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, στο πλαίσιο τελωνειακής διαφοράς ή προσφυγής ασκηθείσας ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής επιτροπής της επαρχίας, δεν αναστέλλει την εκτέλεση (βλ. προπαρατεθέν άρθρο 244 του τελωνειακού κώδικα). Παρά ταύτα, δεν θίγεται η δυνατότητα των γραφείων της [υπηρεσίας τελωνείων] να εκδώσουν –κατόπιν υποβολής ειδικής αιτήσεως από τον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία– διοικητική απόφαση περί προσωρινής αναστολής εκτελέσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις του προπαρατεθέντος κοινοτικού κανόνα [...]

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 13 Η Prequ' Italia πραγματοποίησε εισαγωγές εμπορευμάτων υπό καθεστώς αναστολής της καταβολής του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατά τη διεκπεραίωση των τελωνειακών διατυπώσεων, επικαλέστηκε την πρόβλεψη περί μη καταβολής ΦΠΑ δεσμευόμενη, με τις διασαφήσεις εισαγωγής, να εναποθέσει τα αγορασθέντα εμπορεύματα σε συγκεκριμένη φορολογική αποθήκη. Ωστόσο, τα εισαχθέντα εμπορεύματα δεν εναποτέθηκαν πράγματι στην αποθήκη αυτή.
- 14 Αφού διαπιστώθηκε ότι η Prequ' Italia είχε χρησιμοποιήσει όλως εικονικώς τη φορολογική αποθήκη, το Ufficio delle Dogane di Livorno (τελωνείο του Livorno, Ιταλία) εξέδωσε σε βάρος της, στις 13 Νοεμβρίου 2009, δέκα διορθωτικές πράξεις επιβολής πρόσθετου ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.
- 15 Σε εκάστη των διορθωτικών πράξεων διευκρινιζόταν ότι ο φορολογούμενος μπορούσε να ασκήσει, σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 7, του νομοθετικού διατάγματος 374/1990, διοικητική προσφυγή διεπόμενη από τα άρθρα 66 επ. της κωδικοποίησης της τελωνειακής νομοθεσίας κατόπιν της οποίας ο φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα να προσφύγει ενώπιον των δικαστηρίων.
- 16 Οι ίδιες πράξεις ανέφεραν ότι, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 244 του τελωνειακού κώδικα, ήταν δυνατή η αναστολή εκτελέσεως της πράξεως επιβολής φόρου, με την υποβολή αιτήσεως ενώπιον του περιφερειακού διευθυντή της υπηρεσίας τελωνείων, συνοδευόμενης από εγγυήσεις υπολογιζόμενες σε συνάρτηση με τους πρόσθετους τελωνειακούς δασμούς που είχαν βεβαιωθεί.
- 17 Δεν διευκρινίζεται στην απόφαση περί παραπομπής αν η Prequ' Italia έκανε εν προκειμένω χρήση της ευχέρειας, την οποία της παρέχει το άρθρο 11, παράγραφος 7, του νομοθετικού διατάγματος 374/1990, περί προσβολής των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου εντός τριάντα ημερών από της ημερομηνίας κοινοποιήσεως τους και αν κίνησε τη διοικητική διαδικασία για την επίλυση της τελωνειακής διαφοράς βάσει του άρθρου 66 της κωδικοποίησης της τελωνειακής νομοθεσίας.
- 18 Σε κάθε περίπτωση, η Prequ' Italia άσκησε, τον Φεβρουάριο του 2010, ένδικη προσφυγή κατά των δέκα διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Livorno (φορολογικής επιτροπής της επαρχίας Livorno), η οποία την απέρριψε με απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2011.

- 19 Η Prequ' Italia προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον της Commissione tributaria regionale di Firenze (φορολογικής επιτροπής της περιφέρειας της Φλωρεντίας, Ιταλία), η οποία εξέδωσε απορριπτική απόφαση στις 13 Δεκεμβρίου 2012.
- 20 Από την υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι, στο πλαίσιο αυτών των ένδικων προσφυγών, η Prequ' Italia προέβαλε προσβολή του δικαιώματος ακροάσεως υποστηρίζοντας κατ' ουσίαν ότι οι διορθωτικές πράξεις έπρεπε να είχαν εκδοθεί με βάση το άρθρο 12, παράγραφος 7, του νόμου 212/2000, και όχι με βάση το άρθρο 11, παράγραφος 7, του νομοθετικού διατάγματος 374/1990.
- 21 Η Commissione tributaria provinciale di Livorno (φορολογική επιτροπή της επαρχίας Livorno) όπως και η Commissione tributaria regionale di Firenze (φορολογική επιτροπή της περιφέρειας της Φλωρεντίας) επικύρωσαν την απόφαση της τελωνειακής αρχής εφαρμόζοντας τη νομολογία του Corte suprema di cassazione (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ιταλία) κατά την οποία το άρθρο 12, παράγραφος 7, του νόμου 212/2000 δεν έχει εφαρμογή επί τελωνειακών ζητημάτων.
- 22 Η Prequ' Italia άσκησε, ως εκ τούτου, αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Corte suprema di cassazione (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου).
- 23 Μεταξύ των λόγων που προέβαλε ενώπιον του Corte suprema di cassazione (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου), η Prequ' Italia επικαλείται προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας στον βαθμό που οι προσβαλλόμενες διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου εκδόθηκαν από το τελωνείο χωρίς προηγουμένως η ίδια να ακουστεί στο πλαίσιο κατ' αντιπαράθεση συζητήσεως κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας. Υποστηρίζει ότι έπρεπε να είχε εφαρμοστεί το άρθρο 12, παράγραφος 7, του νόμου 212/2000 το οποίο αναγνωρίζει στον φορολογούμενο το δικαίωμα σε κατ' αντιπαράθεση διαδικασία και του παρέχει τη δυνατότητα να υποβάλει παρατηρήσεις ενώπιον της αρμόδιας διοικητικής αρχής.
- 24 Με το υπόμνημα αντικρούσεως, η υπηρεσία τελωνείων υποστηρίζει ότι οι λόγοι τους οποίους προέβαλε η Prequ' Italia στερούνται βάσεως. Όσον αφορά το ζήτημα της παραβιάσεως της αρχής της κατ' αντιπαράθεση συζητήσεως επί τελωνειακών ζητημάτων, υπογραμμίζει ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Corte suprema di cassazione (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου), το άρθρο 12, παράγραφος 7, του νόμου 212/2000 δεν έχει εφαρμογή σε τελωνειακές διαδικασίες. Επιπλέον, η ρύθμιση του άρθρου 11, παράγραφος 7, του νομοθετικού διατάγματος 374/1990 προστατεύει το δικαίωμα σε κατ' αντιπαράθεση διαδικασία.
- 25 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει, πρώτον, ότι, κατά τη νομολογία του, το άρθρο 12, παράγραφος 7, του νόμου 212/2000, με το οποίο διασφαλίζεται υπέρ του φορολογούμενου ο σεβασμός της αρχής της κατ' αντιπαράθεση διαδικασίας, δεν έχει εφαρμογή πριν από την άσκηση ένδικης προσφυγής κατά διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, και, εν πάση περιπτώσει, δεν έχει εφαρμογή επί τελωνειακών ζητημάτων.
- 26 Προσθέτει ότι έχει επανειλημμένως κρίνει, ως προς την ιδιαιτερότητα των τελωνειακών ζητημάτων όσον αφορά την τήρηση της κατ' αντιπαράθεση διαδικασίας, ότι ο σεβασμός της αρχής της κατ' αντιπαράθεση συζητήσεως ήδη κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, καίτοι δεν μνημονεύεται ρητώς στον τελωνειακό κώδικα, εντούτοις απορρέει από τις ρητές διατάξεις του άρθρου 11 του νομοθετικού διατάγματος 374/1990 και αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης η οποία εφαρμόζεται οσάκις η διοίκηση προτίθεται να εκδώσει σε βάρος ενός προσώπου βλαπτική πράξη.
- 27 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ακόμη ότι, με τη νομολογία του, έχει επανειλημμένως κρίνει ότι ο σεβασμός της αρχής της κατ' αντιπαράθεση διαδικασίας διασφαλίζεται πλήρως από τις διοικητικές διαδικασίες των άρθρων 66 επ. της κωδικοποιήσεως της τελωνειακής νομοθεσίας, όπου παραπέμπει το άρθρο 11 του νομοθετικού διατάγματος 374/1990. Με τις διαδικασίες αυτές καθιερώνεται, καταρχάς, μια κατ' αντιπαράθεση διαδικασία υπέρ του φορολογουμένου, καθόσον, αφενός, το άρθρο 66 της κωδικοποιήσεως της τελωνειακής νομοθεσίας προβλέπει ότι ο επιχειρηματίας ασκεί ιεραρχική

προσφυγή κατά της διορθωτικής πράξεως «προσκομίζοντας τα έγγραφα και υποδεικνύοντας τα αποδεικτικά μέσα τα οποία θεωρεί πρόσφορα» και, αφετέρου, μόνον για τους σκοπούς της διοικητικής διαφοράς ενώπιον δικαστηρίου, σε περίπτωση εν μέρει ή εν όλω δυσμενούς αποφάσεως σε βάρος του ασκούντος την ιεραρχική προσφυγή, αποκτά «οριστικό χαρακτήρα» η διορθωτική πράξη και ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ένδικη προσφυγή κατ' αυτής.

- 28 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το δικαίωμα ακροάσεως και, δη, στην απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041).
- 29 Αφού υπενθυμίζει τις αρχές που καθιέρωσε το Δικαστήριο στο πλαίσιο υποθέσεως στην οποία η αναστολή εντάλματος πληρωμής, το οποίο εκδόθηκε χωρίς να τηρηθεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως, προβλεπόταν με υπουργική εγκύκλιο, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί τι συμβαίνει όταν, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, η εσωτερική νομοθεσία περιορίζεται στην πρόβλεψη αναστολής της εκτελέσεως πράξεως εκδοθείσας χωρίς προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου, παραπέμποντας μόνον στις διατάξεις του άρθρου 244 του τελωνειακού κώδικα, χωρίς να υπάρχει ειδική ρύθμιση για τη θέση σε εφαρμογή των διατάξεων αυτών.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο τονίζει, συναφώς, ότι η αναστολή τελωνειακής πράξεως εκδοθείσας χωρίς προηγούμενη ακρόαση του φορολογούμενου δεν αποτελεί αυτόματη συνέπεια της ασκήσεως διοικητικής προσφυγής, αλλά απλώς μέτρο το οποίο δύναται να λάβει η διοίκηση υπό τις προϋποθέσεις του εν λόγω άρθρου 244.
- 31 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατά συνέπεια, αν οι αρχές περί σεβασμού του δικαιώματος ακροάσεως επί τελωνειακών ζητημάτων, όπως διατυπώνονται στην απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041), αντιτίθενται σε εθνική τελωνειακή ρύθμιση όπως η ισχύουσα κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι ο αποδέκτης πράξεως επιβολής φόρου εκδοθείσας ελλείπει προηγούμενης κατ' αντιπαράθεση διαδικασίας δύναται να επιτύχει την αναστολή εκτελέσεως της πράξεως κατά την ημερομηνία ασκήσεως προσφυγής, παραπέμποντας στις προϋποθέσεις του άρθρου 244 του τελωνειακού κώδικα και χωρίς να προβλέπει ότι η αναστολή εκτελέσεως της προσβαλλομένης πράξεως συνιστά φυσιολογική συνέπεια της ασκήσεως διοικητικής προσφυγής.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντίκειται προς τη γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως η [επίμαχη στην κύρια δίκη] ιταλική κανονιστική ρύθμιση καθόσον δεν προβλέπει, υπέρ του φορολογούμενου στον οποίο δεν δόθηκε από την τελωνειακή αρχή η δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως πριν από την έκδοση της φορολογικής πράξεως, την αναστολή εκτελέσεως ως φυσιολογική συνέπεια της ασκήσεως προσφυγής;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 33 Η Ιταλική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αμφισβητούν το παραδεκτό του προδικαστικού ερωτήματος.

- 34 Η Ιταλική Κυβέρνηση προβάλλει ένσταση απαραδέκτου της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως υποστηρίζοντας ότι το επιχείρημα της Prequ' Italia περί προσβολής των δικαιωμάτων άμυνας στερείται βάσεως στον βαθμό που, προ της εκδόσεως των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου, η εταιρία αυτή ενημερώθηκε σχετικά με την κίνηση της διοικητικής διαδικασίας και το δικαίωμά της να υποβάλει παρατηρήσεις εντός προθεσμίας 30 ημερών, έχοντας, επομένως, δικαίωμα να μετάσχει σε κατ' αντιπαράθεση διαδικασία.
- 35 Η Επιτροπή διερωτάται αν το αιτούν δικαστήριο έχει εκθέσει με επαρκή ακρίβεια το πραγματικό και ρυθμιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το υποβληθέν ερώτημα ώστε το Δικαστήριο να έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στο εν λόγω ερώτημα.
- 36 Αναφέρει, στο πλαίσιο αυτό, ότι το αιτούν δικαστήριο περιορίστηκε σε συνοπτική έκθεση των κρίσιμων περιστατικών και των στοιχείων δικονομικής φύσεως βάσει των οποίων έχει υποβληθεί η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. Πιο συγκεκριμένα, δεν προκύπτει σαφώς αν η Prequ' Italia αμφισβήτησε τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου δυνάμει της προβλέψεως του άρθρου 11, παράγραφος 7, του νομοθετικού διατάγματος 374/1990 και αν στη συνέχεια κίνησε τη διοικητική διαδικασία για την επίλυση της διαφοράς. Επιπλέον, δεν αναφέρεται αν η Prequ' Italia κατέθεσε αίτηση αναστολής εκτελέσεως των εν λόγω πράξεων και αν, ενδεχομένως, η αίτηση αυτή έγινε δεκτή ή απορρίφθηκε.
- 37 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η διαδικασία του άρθρου 267 ΣΛΕΕ είναι ένα μέσο συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, τα οποία φέρουν την ευθύνη να εκτιμούν, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε υποθέσεως, τόσο το αν είναι αναγκαία η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, προκειμένου να είναι σε θέση να αποφανθούν, όσο και το αν τα εκ μέρους τους υποβαλλόμενα στο Δικαστήριο ερωτήματα ασκούν επιρροή στη διαφορά της κύριας δίκης (απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 38 Ενώ, πράγματι, η προδικαστική παραπομπή, επί ποινή κηρύξεως της अपαράδεκτης, πρέπει να συμμορφώνεται προς τις επιταγές του άρθρου 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου (βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Ιουλίου 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, σκέψεις 18, 19 και 21), το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου μόνον όταν η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης προδήλως δεν έχει σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα αφορά σαφώς τη δυνατότητα επιτεύξεως, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας για την επίλυση τελωνειακής διαφοράς, δηλαδή, σε στάδιο προγενέστερο της ασκήσεως ένδικης προσφυγής, αναστολής της εκτελέσεως πράξεως επιβολής δασμού και συνδέεται με την απάντηση την οποία έδωσε το Δικαστήριο στο δεύτερο εξετασθέν ερώτημα στην απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041).
- 40 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι αρχές οι οποίες διατυπώνονται στην απόφαση αυτή μπορούν να εφαρμοστούν στην ενώπιόν του εκκρεμούσα διαφορά, πλην όμως διατυπώνει αμφιβολίες ως προς το αν, προκειμένου να μπορεί να αποκλεισθεί η έλλειψη νομιμότητας μέτρου εκδοθέντος επί τελωνειακών ζητημάτων χωρίς προηγούμενη ακρόαση του φορολογουμένου, απαιτείται η εθνική ρύθμιση να εγγυάται στον φορολογούμενο, αφενός, τη δυνατότητα προσβολής της επίμαχης πράξεως με διοικητική προσφυγή και, αφετέρου, την αναστολή εκτελέσεως της πράξεως αυτής ως φυσιολογική συνέπεια της ασκήσεως τέτοιας προσφυγής.

- 41 Κατά συνέπεια, το πραγματικό και νομικό πλαίσιο, όπως εκτίθεται στην απόφαση περί παραπομπής, φωτίζει το σκεπτικό βάσει του οποίου το αιτούν δικαστήριο απευθύνθηκε στο Δικαστήριο και επαρκεί για την αποσαφήνιση του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος, αναφορικά με το κατά πόσον συνάδει προς το δικαίωμα ακροάσεως εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας ο αποδέκτης διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου έχει τη δυνατότητα να προσβάλει την πράξη αυτή με διοικητική προσφυγή και να ζητήσει την αναστολή της εκτελέσεώς της, χωρίς η αναστολή της εν λόγω πράξεως να αποτελεί τη φυσιολογική και αυτόματη συνέπεια της ασκήσεως τέτοιας διοικητικής προσφυγής.
- 42 Εξάλλου, λαμβανομένων υπόψη των επιχειρημάτων της Ιταλικής Κυβερνήσεως, πρέπει να παρατηρηθεί ότι από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η ερμηνεία, επί τελωνειακών ζητημάτων, της αρχής του σεβασμού του δικαιώματος ακροάσεως είναι αναγκαία για το αιτούν δικαστήριο. Εν πάση περιπτώσει, δεν προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι το υποβληθέν ερώτημα δεν είναι κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς η οποία εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 43 Βάσει των προεκτεθέντων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το προδικαστικό ερώτημα είναι παραδεκτό.

Επί της ουσίας

- 44 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το δικαίωμα κάθε προσώπου σε ακρόαση πριν από την έκδοση αποφάσεως δυνάμενης να θίξει τα συμφέροντά του πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι συντρέχει προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας του αποδέκτη διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, εκδοθείσας από τις τελωνειακές αρχές χωρίς προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου, στην περίπτωση που η εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας ο ενδιαφερόμενος μπορεί να προσβάλει την πράξη με διοικητική προσφυγή απλώς προβλέπει δυνατότητα υποβολής αιτήσεως αναστολής εκτελέσεως της πράξεως αυτής έως την ενδεχόμενη μεταρρύθμισή της, παραπέμποντας στο άρθρο 244 του τελωνειακού κώδικα, χωρίς να προβλέπει ότι η άσκηση διοικητικής προσφυγής αναστέλλει αυτομάτως την εκτέλεση της πράξεως αυτής.
- 45 Επιβάλλεται, συναφώς, η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας συνιστά θεμελιώδη αρχή του δικαίου της Ένωσης και το δικαίωμα ακροάσεως σε οποιαδήποτε διαδικασία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της αρχής αυτής (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 46 Βάσει της αρχής αυτής, η οποία έχει εφαρμογή όταν η διοίκηση προτίθεται να εκδώσει βλαπτική πράξη σε βάρος ενός προσώπου, οι αποδέκτες αποφάσεων οι οποίες θίγουν αισθητά τα συμφέροντά τους πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να διατυπώσουν λυσιτελώς την άποψή τους σχετικά με τα στοιχεία επί των οποίων η διοίκηση σκοπεύει να στηρίξει την απόφασή της (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 47 Η υποχρέωση αυτή ισχύει για τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών όταν λαμβάνουν αποφάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, έστω και αν η εφαρμοστέα κανονιστική ρύθμιση δεν προβλέπει ρητώς μια τέτοια διαδικαστική δυνατότητα (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, σκέψη 38, καθώς και της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 31).
- 48 Στην υπόθεση της κύριας δίκης η επίμαχη εθνική ρύθμιση δεν επιβάλλει στη διοίκηση, η οποία προβαίνει στους τελωνειακούς ελέγχους, την υποχρέωση ακροάσεως των αποδεκτών των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου προτού προβεί σε επανεξέταση των βεβαιώσεων και στην ενδεχόμενη

διόρθωσή τους. Επομένως, ενέχει, καταρχήν, περιορισμό του δικαιώματος ακροάσεως των αποδεκτών αυτών των διορθωτικών πράξεων, παρότι έχουν τη δυνατότητα να προβάλουν τις θέσεις τους στο πλαίσιο μεταγενέστερου σταδίου διοικητικής ενστάσεως.

- 49 Το Δικαστήριο υπενθύμισε, συναφώς, ότι ο κανόνας ότι ο αποδέκτης μιας βλαπτικής αποφάσεως πρέπει να έχει τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις του πριν ληφθεί η απόφαση αυτή αποσκοπεί στο να παράσχει στην αρμόδια αρχή τη δυνατότητα να λάβει λυσιτελώς υπόψη όλα τα στοιχεία που ασκούν επιρροή. Για να εξασφαλίσει την αποτελεσματική προστασία του ενδιαφερόμενου προσώπου ή της ενδιαφερόμενης επιχειρήσεως, ο κανόνας αυτός έχει ως αντικείμενο, μεταξύ άλλων, να τους παράσχει τη δυνατότητα διορθώσεως τυχόν λάθους ή προβολής στοιχείων της προσωπικής τους καταστάσεως συνηγορούντων υπέρ της λήψεως, της μη λήψεως ή της προσδόσεως συγκεκριμένου περιεχομένου στην απόφαση (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, σκέψη 49, καθώς και της 3ης Ιουλίου 2014, *Kamino International Logistics* και *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 38).
- 50 Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας δεν αποτελεί απόλυτο προνόμιο, αλλά μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί ανταποκρίνονται πράγματι σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο και δεν αποτελούν, λαμβανομένου υπόψη του επιδιωκόμενου σκοπού, υπέρμετρη και επαχθή επέμβαση θίγουσα την ίδια την ουσία των ούτως διασφαλιζόμενων δικαιωμάτων (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 2014, *Kamino International Logistics* και *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 42, καθώς και της 9ης Νοεμβρίου 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 35).
- 51 Το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει ότι το γενικό συμφέρον της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το συμφέρον να εισπράττονται αμελλητί οι ίδιοι πόροι της, απαιτεί να είναι δυνατή η διενέργεια των ελέγχων με ταχύτητα και αποτελεσματικότητα (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2008, *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, σκέψη 41, καθώς και της 3ης Ιουλίου 2014, *Kamino International Logistics* και *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 54).
- 52 Τούτο ισχύει όσον αφορά τις αποφάσεις των τελωνειακών αρχών.
- 53 Κατά το άρθρο 243, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, κάθε πρόσωπο έχει το δικαίωμα να ασκήσει προσφυγή κατά των αποφάσεων των τελωνειακών αρχών σχετικά με την εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας οι οποίες το αφορούν άμεσα και ατομικά. Παρά ταύτα, η άσκηση προσφυγής, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 243 του τελωνειακού κώδικα, δεν αναστέλλει, καταρχήν, την εκτέλεση της προσβαλλομένης πράξεως, σύμφωνα με το άρθρο 244, πρώτο εδάφιο, του κώδικα αυτού. Δεδομένου ότι η προσφυγή αυτή δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα, δεν κωλύει την άμεση εκτέλεση της αποφάσεως αυτής. Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 244 του τελωνειακού κώδικα επιτρέπει ωστόσο στις τελωνειακές αρχές να αναβάλουν εν όλω ή εν μέρει την εκτέλεση τελωνειακής αποφάσεως, αν έχουν βάσιμους λόγους να αμφιβάλλουν για τη συμφωνία της προσβαλλομένης αποφάσεως με την τελωνειακή νομοθεσία ή όταν υπάρχει κίνδυνος ανεπανόρθωτης ζημίας για τον ενδιαφερόμενο.
- 54 Στην απόφαση περί παραπομπής, το εθνικό δικαστήριο αναφέρει ότι η εθνική διαδικασία διοικητικής ενστάσεως κατά πράξεων εκδοθεισών από τις τελωνειακές αρχές δεν συνεπάγεται αυτόματα αναστολή της εκτελέσεως της βλαπτικής αποφάσεως και δεν την καθιστά αμέσως ανεφάρμοστη.
- 55 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, το γεγονός αυτό μπορεί να έχει κάποια σημασία κατά την εξέταση ενδεχόμενου δικαιολογητικού λόγου περιορισμού του δικαιώματος ακροάσεως πριν από τη λήψη βλαπτικής αποφάσεως (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, *Kamino International Logistics* και *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 65).

- 56 Ωστόσο, σε περίπτωση μη ακροάσεως πριν από την έκδοση εντάλματος πληρωμής, η υποβολή ενστάσεως ή διοικητικής προσφυγής κατά του εν λόγω εντάλματος πληρωμής δεν πρέπει αναγκαστικά να έχει ως αποτέλεσμα την αυτόματη αναστολή εκτελέσεως του εν λόγω εντάλματος προς διασφάλιση του σεβασμού του δικαιώματος ακροάσεως στο πλαίσιο της εν λόγω ενστάσεως ή προσφυγής (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 67).
- 57 Αντιθέτως, είναι σημαντικό η εθνική διαδικασία για τις διοικητικές ενστάσεις κατά των πράξεων που εκδίδουν οι τελωνειακές αρχές να εγγυάται την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης και, εν προκειμένω, των διατάξεων του άρθρου 244 του τελωνειακού κώδικα.
- 58 Όσον αφορά τις αποφάσεις εισπράξεως τελωνειακών οφειλών, λόγω ακριβώς του γενικού συμφέροντος της Ένωσης να εισπράττονται το συντομότερο δυνατό οι ίδιοι πόροι της, το άρθρο 244, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι η άσκηση προσφυγής κατά εντάλματος πληρωμής επιφέρει την αναστολή εκτελέσεως του εν λόγω εντάλματος μόνον όταν οι αρχές έχουν λόγους να αμφιβάλλουν για τη συμφωνία της προσβαλλομένης αποφάσεως με την τελωνειακή νομοθεσία ή όταν υπάρχει κίνδυνος ανεπανόρθωτης ζημίας για τον ενδιαφερόμενο (βλ., συναφώς, απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 68).
- 59 Δεδομένου ότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές του τελωνειακού κώδικα, πρέπει να ερμηνεύονται με γνώμονα τα θεμελιώδη δικαιώματα τα οποία, κατά πάγια νομολογία, αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των γενικών αρχών του δικαίου των οποίων τον σεβασμό διασφαλίζει το Δικαστήριο, οι εθνικές διατάξεις που θέτουν σε εφαρμογή τις προϋποθέσεις του άρθρου 244, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα για τη χορήγηση αναστολής εκτελέσεως πρέπει, ελλείψει προηγούμενης ακροάσεως, να διασφαλίζουν ότι οι προϋποθέσεις αυτές δεν εφαρμόζονται και δεν ερμηνεύονται περιοριστικά (βλ., συναφώς, απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψεις 69 και 70).
- 60 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι αναστολή εκτελέσεως των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου χορηγείται μόνον εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 244 του τελωνειακού κώδικα, χωρίς να διευκρινίζονται τα κριτήρια τα οποία εφαρμόζουν τα γραφεία της υπηρεσίας τελωνείων προκειμένου να αποφανθούν ως προς τη χορήγηση της αναστολής αυτής. Κανένα στοιχείο δεν προκύπτει συναφώς ούτε από το κείμενο της εγκυκλίου αριθ. 41 D της 17ης Ιουνίου 2002, το οποίο απλώς παραπέμπει στις προϋποθέσεις του άρθρου 244 του τελωνειακού κώδικα.
- 61 Καθόσον ο αποδέκτης διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης έχει τη δυνατότητα να επιτύχει την αναστολή της εκτελέσεώς τους έως την ενδεχόμενη μεταρρύθμισή τους και, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, οι προϋποθέσεις του άρθρου 244 του τελωνειακού κώδικα δεν εφαρμόζονται κατά τρόπο περιοριστικό, όπερ απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει, δεν συντρέχει προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας του αποδέκτη των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου.
- 62 Εν πάση περιπτώσει, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι η υποχρέωση του εθνικού δικαστή να διασφαλίζει την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης δεν συνεπάγεται πάντοτε ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως, όταν αυτή έχει εκδοθεί κατά προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, η προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας, και ειδικότερα του δικαιώματος ακροάσεως, συνεπάγεται την ακύρωση της αποφάσεως που εκδόθηκε κατά το πέρασ της σχετικής διοικητικής διαδικασίας μόνο στην περίπτωση που, αν δεν υπήρχε η πλημμέλεια αυτή, η εν λόγω διαδικασία θα μπορούσε να καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα (αποφάσεις της

10ης Σεπτεμβρίου 2013, G. και R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, σκέψη 38, καθώς και της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψεις 78 και 79).

- 63 Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το δικαίωμα ακροάσεως κάθε προσώπου πριν από την έκδοση αποφάσεως δυνάμενης να θίξει τα συμφέροντά του πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν συντρέχει προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας του αποδέκτη διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, εκδοθείσας από τις τελωνειακές αρχές χωρίς προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου, στην περίπτωση που η εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας ο ενδιαφερόμενος μπορεί να προσβάλει την πράξη με διοικητική προσφυγή απλώς προβλέπει δυνατότητα υποβολής αιτήσεως αναστολής εκτελέσεως της πράξεως αυτής έως την ενδεχόμενη μεταρρύθμισή της, παραπέμποντας στο άρθρο 244 του τελωνειακού κώδικα, χωρίς η άσκηση διοικητικής προσφυγής να αναστέλλει αυτομάτως την εκτέλεση της προσβαλλομένης πράξεως, καθόσον η εφαρμογή του άρθρου 244, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα από τις τελωνειακές αρχές δεν περιορίζει τη χορήγηση της αναστολής εκτελέσεως όταν εγείρονται αμφιβολίες ως προς τη συμφωνία της προσβαλλομένης αποφάσεως με την τελωνειακή νομοθεσία ή όταν υπάρχει κίνδυνος ανεπανόρθωτης ζημίας για τον ενδιαφερόμενο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 64 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

Το δικαίωμα ακροάσεως κάθε προσώπου πριν από την έκδοση αποφάσεως δυνάμενης να θίξει τα συμφέροντά του πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν συντρέχει προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας του αποδέκτη διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, εκδοθείσας από τις τελωνειακές αρχές χωρίς προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου, στην περίπτωση που η εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας ο ενδιαφερόμενος μπορεί να προσβάλει την πράξη με διοικητική προσφυγή απλώς προβλέπει δυνατότητα υποβολής αιτήσεως αναστολής εκτελέσεως της πράξεως αυτής έως την ενδεχόμενη μεταρρύθμισή της, παραπέμποντας στο άρθρο 244 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 2700/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2000, χωρίς η άσκηση διοικητικής προσφυγής να αναστέλλει αυτομάτως την εκτέλεση της προσβαλλομένης πράξεως, καθόσον η εφαρμογή του άρθρου 244, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα από τις τελωνειακές αρχές δεν περιορίζει τη χορήγηση της αναστολής εκτελέσεως όταν εγείρονται αμφιβολίες ως προς τη συμφωνία της προσβαλλομένης αποφάσεως με την τελωνειακή νομοθεσία ή όταν υπάρχει κίνδυνος ανεπανόρθωτης ζημίας για τον ενδιαφερόμενο.

(υπογραφές)