ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 7ης Δεκεμβρίου 2000 *

Στην υπόθεση C-213/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto (Πορτογαλία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

José Teodoro de Andrade

και

Director da Alfândega de Leixões,

παρισταμένου του:

Ministério Público,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1), ιδίως δε των άρθρων 6, 53 και 243 του κανονισμού αυτού, καθώς και των κοινοτικών κανόνων περί του φόρου προστιθεμένης αξίας,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann, πρόεδρο τμήματος, Β. Σκουρή, J.-P. Puissochet (εισηγητή), R. Schintgen και την F. Macken, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— ο J. T. de Andrade, εκπροσωπούμενος από τον R. G. Soares, δικηγόρο Porto,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. I. Fernandes, διευθυντή της Νομικής Υπηρεσίας της γενικής διευθύνσεως κοινοτικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και Â. C. de Seiça Neves, μέλος της ίδιας υπηρεσίας, και A. da Silva Teles, μέλος της νομικής υπηρεσίας της γενικής διευθύνσεως τελωνείων και ειδικών φόρων καταναλώσεως,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Tricot, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, επικουρούμενο από τον A. Castro, δικηγόρο Porto,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 11ης Μαΐου 1999, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Ιουνίου 1999, το Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, επτά προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1, στο εξής: κώδικας), ιδίως δε των άρθρων 6, 53 και 243 του κανονισμού αυτού, καθώς και των κοινοτικών κανόνων περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του J. T. de Andrade και του Director da Alfândega de Leixões, όσον αφορά την επιβολή προσαυξήσεως λόγω της υπερβάσεως της προβλεπομένης για τον εκτελωνισμό των εμπορευμάτων προθεσμίας.

Το νομικό πλαίσιο

3 Ο κώδικας προβλέπει μεταξύ άλλων, στο άρθρο του 49, ότι τα προσκομιζόμενα στο τελωνείο εμπορεύματα πρέπει να αποτελούν αντικείμενο διασαφήσεως για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία ή αιτήσεως για άλλο τελωνειακό προορισμό, εντός προθεσμίας που δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 20 ή τις 45 ημέρες, αναλόγως του τρόπου μεταφοράς. Οσάκις το δικαιολογούν οι περιστάσεις, η τελωνειακή αρχή μπορεί να αποφασίζει τη σύντμηση ή να εγκρίνει την παράταση των προθεσμιών αυτών. Το άρθρο 50 του κώδικα διευκρινίζει ότι, μέχρις ότου λάβουν τελωνειακό προορισμό, τα εμπορεύματα εναποτίθενται προσωρινώς και το άρθρο 53 ορίζει ότι η τελωνειακή αρχή λαμβάνει χωρίς καθυστέρηση κάθε απαραίτητο μέτρο, συμπεριλαμβανομένης της πωλήσεως, προκειμένου να ρυθμιστεί η κατάσταση των εμπορευμάτων για τα

οποία δεν έχουν αρχίσει ακόμη οι διατυπώσεις εντός των προθεσμιών που καθορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 49.

4 Κατά το πορτογαλικό δίκαιο, το άρθρο 638 του Regulamento das Alfândegas (τελωνειακού κανονισμού) ορίζει ότι τα τελωνεία θέτουν συνήθως προς πώληση τα εμπορεύματα που αποθηκεύονται υπό τελωνειακό καθεστώς ή υπό ελεύθερο καθεστώς μετά την πάροδο της προθεσμίας αποθηκεύσεως. Το άρθρο 639 του ίδιου κανονισμού προβλέπει, ωστόσο, ότι οι κύριοι των εμπορευμάτων αυτών μπορούν ακόμη να τα εκτελωνίσουν, εφόσον υποβάλουν σχετική αίτηση εντός εξαμήνου από την υπαγωγή του εμπορεύματος στο καθεστώς δημοπρασίας. Τα εμπορεύματα που εκτελωνίζονται κατά τον τρόπο αυτόν υπόκεινται στην πληρωμή όλων των οφειλομένων επιβαρύνσεων και φόρων, προσαυξημένων κατά 5 % επί της αξίας τους.

Η διαφορά της κύριας δίκης

5 Η εταιρία Curtume Kiriazi Ltda, εδρεύουσα στη Βραζιλία, απέστειλε στην Πορτογαλία επτά παλέτες δερμάτων βοοειδών προς πώληση στον J. T. de Andrade. Τα εμπορεύματα αυτά εκφορτώθηκαν στον λιμένα του Alcântara στη Λισσαβώνα (Πορτογαλία) στις 11 Ιουνίου 1995 και στη συνέχεια μεταφέρθηκαν σιδηροδρομικώς στο Leixões, όπου έφτασαν στις 20 Ιουνίου, και εναποτέθηκαν στον σιδηροδρομικό σταθμό. Αφού παρασχέθηκε στον J. T. de Andrade, στις 24 Ιουλίου 1995, παράταση κατά 45 ημέρες της προθεσμίας για τον καθορισμό τελωνειακού προορισμού, τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στις 3 Αυγούστου 1995 στις αποθήκες της Serviço Português de Contentores (πορτογαλικής υπηρεσίας εμπορευματοκιβωτίων, στο εξής: SPC), στο Sao Mamede de Infesta, και διασαφήθηκαν στο τελωνείο του Leixões στις 15 Σεπτεμβρίου 1995, προκειμένου να υπαχθούν στο καθεστώς τελωνειακής αποθηκεύσεως. Παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της SPC μέχρι την αποδοχή των διασαφήσεων για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και τη θέση σε κατανάλωση. Η αποδοχή αυτή έγινε στις 19 Σεπτεμβρίου 1995 για τρεις παλέτες, στις 9 Οκτωβρίου 1995 για μία παλέτα, στις 19 Οκτωβρίου 1995 για άλλη μία παλέτα και στις 2 Ιανουαρίου 1996 για τις δύο λοιπές παλέτες. Το τελωνείο του Leixões αξίωσε τότε και εισέπραξε δασμούς, τέλη χαρτοσήμου και ΦΠΑ συνολικού ύψους 3 473 724 πορτογαλικών εσκούδων (PTE).

6 Ενώ τα εμπορεύματα είχαν ήδη τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία και σε κατανάλωση, το τελωνείο του Leixões κίνησε στις 9 Μαΐου 1996 τη διαδικασία που προβλέπεται σε περίπτωση υπερβάσεως της προθεσμίας, θεωρώντας ότι τα εμπορεύματα εισήλθαν στην εθνική επικράτεια στις 11 Ιουνίου 1995. Το εν λόγω τελωνείο κάλεσε τον J. T. de Andrade στις 22 Ιανουαρίου 1997 να εξοφλήσει ενός δεκαημέρου τελωνειακή οφειλή ύψους 905 483 PTE, περιλαμβανομένων τελών χαρτοσήμου και ΦΠΑ, πράγμα το οποίο αυτός έπραξε στις 3 Φεβρουαρίου 1997.

7 Ο J. T. de Andrade άσκησε τότε προσφυγή ενώπιον του Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto με αίτημα την ακύρωση της πράξεως εκκαθαρίσεως του ποσού αυτού των 905 483 PTE και την επιστροφή του εντόκως μέχρις πλήρους εξοφλήσεως. Προς στήριξη της προσφυγής του, ισχυρίστηκε μεταξύ άλλων ότι το αξιωθέν ποσό δεν αντιστοιχούσε στο κόστος καμίας υπηρεσίας αποθηκεύσεως παρασχεθείσας από την τελωνειακή αρχή και ότι αποτελούσε δυσανάλογη κύρωση, κατά το μέτρο που δεν καθορίστηκε βάσει της συμπεριφοράς του κυρίου των εμπορευμάτων, αλλά υπολογίστηκε σε σχέση με την αξία τους.

8 Κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Κατά το μέρος που καθιερώνει ότι, αυτομάτως και χωρίς προηγουμένη ειδοποίηση, τα εμπορεύματα που καθυστερούνται πέρα από τις νόμιμες προθεσμίες υπόκεινται στη διαδικασία καθυστερουμένων (πώληση), συμβιβάζεται η εθνική τελωνειακή διοικητική διαδικασία, όπως περιγράφεται ανωτέρω, με το άρθρο 53 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα και ειδικότερα με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού;

2) Κατά το μέτρο που η εθνική τελωνειακή διοικητική διαδικασία προβλέπει ως μοναδικό μέτρο (αυτόματο, όπως ελέχθη) που πρέπει να λαμβάνουν οι εθνικές τελωνειακές αρχές την οργάνωση της διαδικασίας καθυστερουμένων που αποσκοπεί αποκλειστικά στην πώληση των εμπορευμάτων, θεωρείται μήπως η

διαδικασία αυτή μέτρο δυσανάλογο, που προσβάλλει τα δικαιώματα άμυνας των φορολογουμένων και δύναται να χαρακτηρισθεί ως εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων, πολλώ μάλλον αφού, δεδομένου ότι το μέτρο αυτό εφαρμόζεται αυτομάτως, μπορεί να ενεργήσει αμέσως, ήτοι από την πρώτη ημέρα μετά τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας αποθηκεύσεως, χωρίς καν να ειδοποιηθεί περί τούτου ο εισαγωγέας;

3) Κατά το μέτρο που, υπό τις προαναφερθείσες συνθήκες, θέτει αμέσως προς "πώληση" τα εμπορεύματα, χωρίς προειδοποίηση, παραβιάζει η εθνική τελωνειακή διοικητική διαδικασία τη διάταξη του άρθρου 6, παράγραφος 3, του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα;

4) Κατά το μέτρο που, στο πλαίσιο της διαδικασίας καθυστερουμένων εμπορευμάτων, δεν προβλέπει υποχρεωτικώς οποιασδήποτε μορφής κοινοποίηση, αντιβαίνει η εθνική τελωνειακή διοικητική διαδικασία, που προβλέπεται στα άρθρα 638 επ. του πορτογαλικού τελωνειακού κανονισμού, στο άρθρο 243 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα;

5) Εάν το προβλεπόμενο στα άρθρα 638 επ. του πορτογαλικού τελωνειακού κανονισμού τέλος καθυστερουμένων εμπορευμάτων χαρακτηρισθεί διοικητική διαδικαστική κύρωση (όπως θεωρείται κατά την εθνική νομολογία), υπόκειται αυτό στον φόρο προστιθεμένης αξίας;

6) Αν γίνει δεκτή η υπόθεση του πέμπτου ερωτήματος (ότι το τέλος έχει χαρακτήρα διοικητικής διαδικαστικής κυρώσεως), το γεγονός ότι το εν λόγω τέλος ορίζεται κατ' αξίαν (αντικειμενικώς) και ασχέτως προς την υπαιτιότητα του πράκτορα ή προς τις επιβαρύνσεις στις οποίες συγκεκριμένα υποβλήθηκαν οι τελωνειακές αρχές για προληπτικά μέτρα ελέγχου, αποθηκεύσεως ή άλλα, μπορεί να θεωρηθεί ως παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας;

7) Αν, αντιθέτως, γίνει δεκτό ότι το προαναφερθέν τέλος δεν έχει χαρακτήρα κυρώσεως, αλλ' αντιπαροχής για τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν οι τελωνειακές αρχές, δικαιολογείται η επιβολή ΦΠΑ;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

9 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 53 του κώδικα απαγορεύει την αυτόματη και χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση εφαρμογή διαδικασίας όπως αυτή την οποία καθιερώνει η πορτογαλική ρύθμιση, η οποία προβλέπει την πώληση των εμπορευμάτων ως προς τα οποία σημειώθηκε υπέρβαση των νομίμων προθεσμιών που καθορίζονται για τη διασάφηση των εμπορευμάτων προκειμένου αυτά να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία ή για την υποβολή αιτήσεως προκειμένου να λάβουν άλλο τελωνειακό προορισμό (στο εξής: καθυστερούμενα εμπορεύματα).

10 Ο J. T. de Andrade φρονεί ότι το άρθρο 53 του κώδικα απαγορεύει διαδικασία πωλήσεως των καθυστερουμένων εμπορευμάτων η οποία εφαρμόζεται αυτομάτως και χωρίς καμία γνωστοποίηση στον ενδιαφερόμενο. Αντιθέτως, η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το εν λόγω άρθρο δεν απαγορεύει την αυτόματη εφαρμογή της διαδικασίας αυτής.

11 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι το άρθρο 53 του κώδικα ορίζει ρητώς ότι η τελωνειακή αρχή λαμβάνει χωρίς καθυστέρηση κάθε απαραίτητο μέτρο, συμπεριλαμβανομένης της πωλήσεως, προκειμένου να ρυθμιστεί η κατάσταση των εμπορευμάτων για τα οποία δεν έχουν αρχίσει ακόμη οι διατυπώσεις εντός των προβλεπομένων προθεσμιών. Έτσι, η διάταξη αυτή επιβάλλει στην εν λόγω αρχή να λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα, αφήνοντάς της συγχρόνως δυνατότητα επιλογής και διευκρινίζοντας ότι η πώληση των εμπορευμάτων περιλαμβάνεται μεταξύ των δυνατών μέτρων.

12 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 4 της παρούσας αποφάσεως, η πορτογαλική ρύθμιση προβλέπει διαδικασία πωλήσεως των καθυστερουμένων εμπορευμάτων, την

οποία οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να διακόψουν διά της καταβολής όλων των οφειλομένων επιβαρύνσεων και φόρων, προσαυξημένων κατά ορισμένο ποσοστό επί της αξίας των εμπορευμάτων.

13 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 53 του κώδικα δεν απαγορεύει την αυτόματη και χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση εφαρμογή διαδικασίας όπως αυτή την οποία καθιερώνει η πορτογαλική ρύθμιση, η οποία προβλέπει την πώληση των καθυστερουμένων εμπορευμάτων.

Επί του δευτέρου και του έκτου ερωτήματος

14 Με το δεύτερο και το έκτο ερώτημα, τα οποία μπορούν να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η αυτόματη εφαρμογή μιας διαδικασίας πωλήσεως των καθυστερουμένων εμπορευμάτων ή η επιβολή προσαυξήσεως κατ' αξίαν για την τακτοποίηση της καταστάσεως των εμπορευμάτων αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας.

15 Κατά τον J. T. de Andrade, η εκ μέρους των πορτογαλικών αρχών θέσπιση, ως μόνου μέτρου που σκοπεί στην τακτοποίηση της καταστάσεως των καθυστερουμένων εμπορευμάτων, μιας διαδικασίας πωλήσεως που μπορεί να συνεπάγεται την ιδιοποίησή τους από το Δημόσιο και η οποία διεξάγεται χωρίς καμία γνωστοποίηση προς τον ενδιαφερόμενο δεν καθιστά δυνατή την εκτίμηση του αν το μέτρο αυτό είναι αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού και, συνεπώς, δεν συνάδει προς τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας. Το ίδιο ισχύει για την προσαύξηση τακτοποιήσεως, της οποίας το ποσό δεν πρέπει να καθορίζεται βάσει της δασμολογικής αξίας των επιμάχων εμπορευμάτων αλλά πρέπει να κλιμακώνεται αναλόγως της συγκεκριμένης βαρύτητας και των συνεπειών του διαπραχθέντος σφάλματος, καθώς και της ανάγκης αποφυγής της υπερβάσεως των προθεσμιών.

16 Αντιθέτως, η Πορτογαλική Κυβέρνηση φρονεί ότι αυτή η υποχρέωση καταβολής ορισμένου ποσοστού επί της αξίας των εμπορευμάτων έχει ως λειτουργία την ενθάρρυνση της τηρήσεως των προθεσμιών και αποτελεί εναλλακτική λύση ως προς την πώληση. Η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι τα μέτρα που προβλέπει κατά τον τρόπο αυτόν η εθνική ρύθμιση είναι εξισορροπημένα και σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας.

17 Η Επιτροπή φρονεί ότι, κατά το μέτρο που η εφαρμοστέα στα καθυστερούμενα εμπορεύματα πορτογαλική διαδικασία καθιερώνει απόλυτο τεκμήριο περί του ότι η πώληση των εμπορευμάτων είναι αναγκαία σε όλες τις περιπτώσεις, φαίνεται δυσανάλογη σε σχέση με τη φύση της παραβάσεως στον κολασμό της οποίας σκοπεί και σε σχέση με τα συμφέροντα που επιδιώκει να προστατεύσει. Ωστόσο, όσον αφορά το τέλος τακτοποιήσεως που επιβάλλεται επί της αξίας των εμπορευμάτων, η Επιτροπή φρονεί ότι το γεγονός και μόνον ότι μια διοικητική κύρωση επιβάλλεται κατ' αξίαν δεν αποτελεί αφ' εαυτού παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

18 Η κοινοτική ρύθμιση δεν προέβλεψε συγκεκριμένη διοικητική κύρωση σε περίπτωση μη τηρήσεως των προθεσμιών που προβλέπονται για τη διασάφηση με σκοπό τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία ή για την αίτηση άλλου τελωνειακού προορισμού. Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 11 της παρούσας αποφάσεως, η ρύθμιση αυτή αφήνει ωστόσο στην τελωνειακή αρχή τη μέριμνα να λαμβάνει κάθε απαραίτητο μέτρο, συμπεριλαμβανομένης της πωλήσεως, προκειμένου να ρυθμιστεί η κατάσταση των καθυστερουμένων εμπορευμάτων.

19 Κατά παγία νομολογία, η οποία υπενθυμίζεται στη σκέψη 20 της αποφάσεως της 26ης Οκτωβρίου 1995, C-36/94, Siesse (Συλλογή 1995, σ. I-3573), οσάκις κοινοτική ρύθμιση δεν προβλέπει ειδική κύρωση σε περίπτωση παραβάσεως των διατάξεών της ή παραπέμπει, ως προς το σημείο αυτό, στις εθνικές νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις, το άρθρο 5 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 10 ΕΚ) επιβάλλει στα κράτη μέλη να λαμβάνουν κάθε πρόσφορο μέτρο που θα εγγυάται την εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου. Προς τούτο, μολονότι διατηρούν διακριτική ευχέρεια ως προς την επιλογή των κυρώσεων, τα κράτη μέλη πρέπει να μεριμνούν ώστε να προβλέπονται κυρώσεις για τις παραβάσεις της κοινοτικής ρυθμίσεως υπό ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις ανά-

λογες προς τις ισχύουσες για παραβάσεις παρεμφερούς φύσεως και σημασίας του εθνικού δικαίου και, εν πάση περιπτώσει, προσδίδουσες στην κύρωση αποτελεσματικό, ανάλογο και αποτρεπτικό χαρακτήρα.

20 Όσον αφορά τις τελωνειακές παραβάσεις, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, ελλείψει εναρμονίσεως της κοινοτικής νομοθεσίας στον τομέα αυτόν, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες. Οφείλουν πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή, τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Siesse, σκέψη 21).

21 Από τις διατάξεις της πορτογαλικής τελωνειακής ρυθμίσεως προκύπτει ότι, μολονότι τα τελωνεία θέτουν συνήθως προς πώληση τα εμπορεύματα οσάκις έχει σημειωθεί υπέρβαση των προθεσμιών, οι κύριοι των εμπορευμάτων αυτών μπορούν ακόμη να τα εκτελωνίσουν διά της καταβολής προσαυξήσεως ίσης προς ορισμένο ποσοστό της αξίας τους. Συνεπώς η πώληση δεν αποτελεί, αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς του J. T. de Andrade και της Επιτροπής, το μοναδικό μέτρο που προβλέπεται για να ρυθμιστεί η κατάσταση των καθυστερουμένων εμπορευμάτων. Συνεπώς, η εν λόγω ρύθμιση δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογη για τον λόγο και μόνον ότι προβλέπει μόνον το μέτρο αυτό.

22 Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 22 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Siesse, ο σκοπός μιας επιβαρύνσεως όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης προσαύξηση, που συνίσταται στην επιβολή κυρώσεων στους επιχειρηματίες που δεν έχουν τηρήσει τις προβλεπόμενες διατυπώσεις και προθεσμίες, δεν φαίνεται αντίθετος προς το κοινοτικό δίκαιο. Πράγματι, ελλείψει τέτοιου μέτρου, η μη τήρηση των προβλεπομένων διατυπώσεων δεν θα είχε τελικά καμιά συνέπεια για τον επιχειρηματία στον οποίο θα είχε επιτραπεί να τακτοποιήσει την κατάστασή του μετά την εκπνοή των προθεσμιών. Η επαπειλούμενη κύρωση σκοπεί επομένως στο να παροτρύνει τους επιχειρηματίες να δρουν μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες.

23 Η εξάρτηση της τακτοποιήσεως της καταστάσεως των εμπορευμάτων από την καταβολή επιβαρύνσεως που προβλέπεται ως κύρωση ωσαύτως δεν φαίνεται

αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο. Πράγματι, η προϋπόθεση αυτή δεν αποτελεί παρά μέτρο ασφάλειας προοριζόμενο να εξασφαλίζει την πραγματική καταβολή του ποσού της αντίστοιχης επιβαρύνσεως (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Siesse, σκέψη 23).

24 Όσον αφορά το ύψος της κυρώσεως, είναι ουσιώδες να έχει καθοριστεί αυτή, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομολογία, κατά τρόπο που συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας και υπό συνθήκες ανάλογες με αυτές που ισχύουν στο εθνικό δίκαιο για παραβάσεις της αυτής φύσεως και σημασίας. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 24 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Siesse, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει εάν η προβλεπόμενη από την πορτογαλική ρύθμιση επιβάρυνση κατά 5 % επί της αξίας των καθυστερουμένων εμπορευμάτων είναι σύμφωνη προς τις αρχές αυτές.

25 Συνεπώς, στο δεύτερο και στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η εφαρμογή μιας διαδικασίας προβλέπουσας είτε την πώληση των καθυστερουμένων εμπορευμάτων είτε την επιβολή προσαυξήσεως κατ' αξίαν για την τακτοποίηση της καταστάσεως των εμπορευμάτων αυτών δεν αντιβαίνει αφ' εαυτής στην αρχή της αναλογικότητας. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εκτιμήσει αν η προβλεπόμενη στην υπόθεση της κύριας δίκης προσαύξηση συνάδει προς την αρχή αυτή.

Επί του τρίτου και του τετάρτου ερωτήματος

26 Με το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν μήπως τα άρθρα 6, παράγραφος 3, και 243 του κώδικα απαγορεύουν την εφαρμογή διαδικασίας όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν προβλέπει καμία προηγούμενη κοινοποίηση προς τους ενδιαφερομένους.

27 Ο J. T. de Andrade φρονεί ότι από τα συνδυασμένα άρθρα 4, σημείο 5, και 6, παράγραφος 3, του κώδικα προκύπτει ότι η εκ μέρους των τελωνειακών αρχών

εφαρμογή διαδικασίας πωλήσεως εμπορευμάτων όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη αποτελεί απόφαση που πρέπει να αιτιολογείται και να κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο. Εξάλλου, θεωρεί ότι η διαδικασία αυτή αντιβαίνει στο άρθρο 243 του κώδικα, το οποίο προβλέπει δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά των αποφάσεων των τελωνειακών αρχών.

28 Κατά την Πορτογαλική Κυβέρνηση, αντιθέτως, η κίνηση της διαδικασίας πωλήσεως των καθυστερουμένων εμπορευμάτων δεν είναι αποτέλεσμα αποφάσεως των διοικητικών αρχών, αλλά η νόμιμη συνέπεια της μη τηρήσεως της προθεσμίας. Συνεπώς, η περίπτωση αυτή δεν εμπίπτει στο άρθρο 6, παράγραφος 3, του κώδικα, το οποίο επιβάλλει στις τελωνειακές αρχές την υποχρέωση να αιτιολογούν τις αποφάσεις περί απορρίψεως αιτήσεων και τις αποφάσεις που έχουν αρνητικές συνέπειες για τους παραλήπτες τους. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι το άρθρο 243 του κώδικα προβλέπει δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής μόνον κατά των αποφάσεων των τελωνειακών αρχών, ενώ κατά τα λοιπά διευκρινίζεται ότι οι ενδιαφερόμενοι έχουν διάφορες δυνατότητες ασκήσεως προσφυγής καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας και κατά τη λήξη αυτής, περιλαμβανομένης, όπως συνέβη στην υπόθεση της κύριας δίκης, της προσφυγής κατά της πράξεως εκκαθαρίσεως του ποσού που απαιτείται για την τακτοποίηση της καταστάσεως των εμπορευμάτων.

29 Η Επιτροπή φρονεί ότι ο κώδικας απαιτεί έγγραφη απόφαση μόνο σε περίπτωση έγγραφης αιτήσεως και ότι το άρθρο 6 του κώδικα αφορά μόνον τις αποφάσεις με συγκεκριμένο αποδέκτη. Οι αποφάσεις όμως μπορούν να αφορούν εμπορεύματα των οποίων ο κύριος είναι άγνωστος. Αντιθέτως, κατά το μέτρο που η πορτογαλική διαδικασία δεν επιβάλλει καμία υποχρέωση κοινοποιήσεως πριν από την πώληση των εμπορευμάτων, ακόμη και οσάκις ο κύριος ή ο εισαγωγέας είναι γνωστός στην τελωνειακή αρχή, η διαδικασία αυτή δεν παρέχει τη δυνατότητα, κατά την Επιτροπή, στον κύριο ή στον εισαγωγέα να ασκήσει το δικαίωμα προσφυγής που του εγγυάται το άρθρο 243 του κώδικα.

30 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 3, του κώδικα, «οι αποφάσεις που λαμβάνονται γραπτώς και είτε απορρίπτουν τις αιτήσεις είτε έχουν αρνητικές συνέπειες για τα

πρόσωπα στα οποία απευθύνονται αιτιολογούνται από τις τελωνειακές αρχές. Οι εν λόγω αποφάσεις πρέπει να αναφέρουν τη δυνατότητα άσκησης προσφυγής που προβλέπεται στο άρθρο 243». Κατά την παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, της τελευταίας αυτής διατάξεως, «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».

31 Όσον αφορά, πρώτον, την υποχρέωση αιτιολογήσεως που απορρέει από το άρθρο 6, παράγραφος 3, του κώδικα, η υποχρέωση αυτή αφορά μόνον τις δυσμενείς αποφάσεις που λαμβάνονται εγγράφως και απαντούν σε αίτηση ή αφορούν συγκεκριμένο αποδέκτη. Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, καμία έγγραφη απόφαση δεν προηγήθηκε της διαδικασίας πωλήσεως και ότι, δυνάμει του άρθρου 53 του κώδικα, όπως διευκρινίστηκε με την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, η τελωνειακή αρχή δεν ήταν υποχρεωμένη να λάβει τέτοια έγγραφη απόφαση πριν θέσει τη διαδικασία αυτή σε εφαρμογή.

32 Δεύτερον, όσον αφορά το δικαίωμα προσφυγής το οποίο προβλέπει το άρθρο 243 του κώδικα, αρκεί η διαπίστωση ότι αυτό μπορεί να ασκηθεί σε διάφορα στάδια της διαδικασίας, μεταξύ άλλων κατά τον χρόνο της υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς δημοπρασίας ή ακόμη, όπως συνέβη στην κύρια δίκη, μετά τη λήψη της πράξεως εκκαθαρίσεως του ποσού που πρέπει να καταβληθεί για την τακτοποίηση της καταστάσεως των εμπορευμάτων.

33 Συνεπώς, στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 6, παράγραφος 3, και 243 του κώδικα δεν απαγορεύουν την εφαρμογή διαδικασίας όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν προβλέπει καμία προηγούμενη κοινοποίηση προς τους ενδιαφερομένους.

Επί του πέμπτου και του εβδόμου ερωτήματος

34 Με το πέμπτο και το έβδομο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης προσαύξηση μπορεί να υποβληθεί σε ΦΠΑ, διακρίνοντας αναλόγως του αν η προσαύξηση έχει χαρακτήρα κυρώσεως ή όχι.

35 Ο J. T. de Andrade, η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν ότι, κατά το μέτρο που δεν αντιστοιχεί σε οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών, η εφαρμοζόμενη προσαύξηση σε περίπτωση μη τηρήσεως της προθεσμίας που προβλέπει το άρθρο 49 του κώδικα δεν μπορεί να υπόκειται σε ΦΠΑ.

36 Σύμφωνα με το άρθρο 2 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), στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν, καθώς και οι εισαγωγές αγαθών.

37 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, ένα τέλος όπως η επίδικη προσαύξηση σκοπεί στην επιβολή κυρώσεων στους επιχειρηματίες που δεν έχουν τηρήσει τις προβλεπόμενες διατυπώσεις και προθεσμίες. Συνεπώς, πρόκειται περί κυρώσεως και όχι περί αντιπαροχής λόγω παραδόσεως αγαθών, παροχής υπηρεσιών ή εισαγωγής αγαθών. Μια τέτοια κύρωση δεν μπορεί, ως εκ της φύσεώς της, να υπόκειται στον ΦΠΑ.

38 Συνεπώς, στο πέμπτο και στο έβδομο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι προσαύξηση η οποία σκοπεί στην επιβολή κυρώσεων λόγω μη τηρήσεως των προβλεπομένων τελωνειακών διατυπώσεων δεν μπορεί να υπόκειται στον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Πορτογαλική Κυβέρνηση 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 παρεμπίπτοντος 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 διάταξη της 11ης Μαΐου 1999 το Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto, αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 53 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, δεν απαγορεύει την αυτόματη και χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση εφαρμογή διαδικασίας όπως αυτή την οποία καθιερώνει η πορτογαλική ρύθμιση, η οποία προβλέπει την πώληση των εμπορευμάτων ως προς τα οποία σημειώθηκε υπέρβαση των νομίμων προθεσμιών που καθορίζονται για τη διασάφηση των εμπορευμάτων προκειμένου αυτά να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία ή για την υποβολή αιτήσεως προκειμένου να λάβουν άλλο τελωνειακό προορισμό.**

2) **Η εφαρμογή μιας διαδικασίας προβλέπουσας είτε την πώληση των εν λόγω εμπορευμάτων είτε την επιβολή προσαυξήσεως κατ' αξίαν για την τακτοποί-**

ηση της καταστάσεως των εμπορευμάτων αυτών δεν αντιβαίνει αφ' εαυτής στην αρχή της αναλογικότητας. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εκτιμήσει αν η προβλεπόμενη στην υπόθεση της κύριας δίκης προσαύξηση συνάδει προς την αρχή αυτή.

3) **Τα άρθρα 6, παράγραφος 3, και 243 του κανονισμού 2913/92 δεν απαγορεύουν την εφαρμογή διαδικασίας όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν προβλέπει καμία προηγούμενη κοινοποίηση προς τους ενδιαφερομένους.**

4) **Προσαύξηση η οποία σκοπεί στην επιβολή κυρώσεων λόγω μη τηρήσεως των προβλεπομένων τελωνειακών διατυπώσεων δεν μπορεί να υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.**

Gulmann Σκουρής Puissochet

Schintgen Macken

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 7 Δεκεμβρίου 2000.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

C. Gulmann