ΕΚΘΕΣΗ ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ
στην υπόθεση C-273/90 *

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

Νομικό πλαίσιο της διαφοράς

1. Οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι αρμόδιες αρχές προβαίνουν στην εκ των υστέρων είσπραξη εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών που δεν κατέστησαν απαιτητοί από τον φορολογούμενο καθορίζονται με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 1697/79 του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 1979, περί της « εκ των υστέρων » εισπράξεως εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών που δεν κατέστησαν απαιτητοί από τον φορολογούμενο, για εμπορεύματα που διασαφηνίστηκαν [διασαφήθηκαν] σε τελωνειακό καθεστώς συνεπαγόμενο την υποχρέωση καταβολής τέτοιων δασμών (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/007, σ. 254). Κατά το άρθρο 2 του εν λόγω κανονισμού οι αρμόδιες αρχές προβαίνουν στην είσπραξη των δασμών που δεν καταβλήθηκαν εφόσον διαπιστώσουν ότι το σύνολο ή μέρος του ποσού των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών που οφείλεται νομίμως για εμπόρευμα που διασαφήθηκε σε τελωνειακό καθεστώς το οποίο συνεπάγεται την υποχρέωση καταβολής παρομοίων δασμών δεν κατέστη απαιτητό εις βάρος του φορολογουμένου. Ωστόσο, η είσπραξη αυτή δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί μετά την παρόδο τριετούς προθεσμίας από της ημερομηνίας βεβαιώσεως του αρχικού ποσού ή, εφόσον δεν έλαβε χώρα βεβαίωση χρέους, από την ημερομηνία γενέσεως της σχετικής με το εμπόρευμα τελωνειακής οφειλής.

Η διαδικασία εισπράξεως κινείται διά της ανακοινώσεως στον ενδιαφερόμενο του ποσού των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών τους οποίους οφείλει. Στο άρθρο 3 του κανονισμού 1697/79 ορίζεται ότι:

« Όταν οι αρμόδιες αρχές διαπιστώνουν ότι, στη συνέχεια πράξεως για την οποία έχει επιληφθεί η δικαστική αρχή, δεν είναι σε θέση να προσδιορίσουν το ακριβές ποσό των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών που νομίμως οφείλονται για το συγκεκριμένο εμπόρευμα, δεν εφαρμόζεται η προθεσμία που προβλέπεται στο άρθρο 2.

Στην περίπτωση αυτή, οι αρμόδιες αρχές προβαίνουν στην είσπραξη σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν επί του προκειμένου στα κράτη μέλη. »

2. Το 1983 οι γερμανικές τελωνειακές υπηρεσίες πραγματοποίησαν έλεγχο στις εγκαταστάσεις της εταιρίας Meico-Fell, η οποία εδρεύει στο Tröse/Weinheim της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας (στο εξής: Meico-Fell). Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η Meico-Fell είχε αποστείλει σε επιχείρηση του Καναδά ακατέργαστα δέρματα αρκούδας προς κατεργασία και τα επανεισήγαγε μετά την επεξεργασία τους, τον Δεκέμβριο του 1980, ατελώς, δηλώνοντάς τα ως ακατέργαστα δέρματα άλλων ζώων της δασμολογικής κλάσεως 4301 50 00. Για τον λόγο αυτό, το συνολικό ποσό των τελωνειακών δασμών που

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

καταβλήθηκαν ήταν κατά 2 764,85 γερμανικά μάρκα (DM) χαμηλότερο εκείνου που έπρεπε να καταβληθεί. Με πράξη για την εκ των υστέρων καταβολή, της 24ης Μαΐου 1984, οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές του Hauptzollamt Darmstadt ζήτησαν την καταβολή της εν λόγω διαφοράς.

3. Μετά την απόρριψη της διοικητικής του ενστάσεως, η Meico-Fell άσκησε προσφυγή ενώπιον του Hessisches Finanzgericht. Κρίνοντας ότι στην εν λόγω υπόθεση ανακύπτουν ζητήματα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, το Hessisches Finanzgericht, με Διάταξη της 28ης Αυγούστου 1990, αποφάσισε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, να αναστείλει τη διαδικασία μέχρις ότου αποφανθεί το Δικαστήριο επί του εξής προδικαστικού ερωτήματος:

« Πρέπει το άρθρο 3 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1697/79 του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 1979, περί της " εκ των υστέρων " εισπράξεως εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών που δεν κατέστησαν απαιτητοί από τον φορολογούμενο για εμπορεύματα που διασαφηνίστηκαν [διασαφήθηκαν] σε τελωνειακό καθεστώς συνεπάγόμενο την υποχρέωση καταβολής τέτοιων δασμών (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/007, σ. 254), να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ως « πράξη για την οποία έχει επιληφθεί δικαστική αρχή » πρέπει να θεωρείται μόνο η πράξη που από τυπικής απόψεως εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του οικείου εθνικού ποινικού δικαίου ή μήπως στην έννοια αυτή περιλαμβάνεται κάθε παράβαση διατάξεων του φορολογικού δικαίου για την οποία προβλέπεται μεγάλη προθεσμία παραγραφής; »

4. Όπως επισημαίνει το παραπέμπον δικαστήριο, όταν εκδόθηκε στις 24 Μαΐου 1984 η πράξη περί της εκ των υστέρων εισπράξεως, είχε ήδη παρέλθει η τριετής προθεσμία που προβλέπει το άρθρο 2 του κανονισμού 1697/79. Όπως συνάγεται από το σκεπτικό της Διατάξεως περί παραπομπής, η φοροδιαφυγή συνιστά, κατά τη γερμανική νομοθεσία, πράξη επισύρουσα δικαστικές κυρώσεις, ενώ η αμέλεια ως προς την ακρίβεια του περιεχομένου της φορολογικής δηλώσεως (ή της τελωνειακής διασαφήσεως), περί της οποίας πρόκειται στην παρούσα υπόθεση, συνιστά διοικητική παράβαση (Ordnungswidrigkeit), μολονότι το άρθρο 169 του Abgabenordnung προβλέπει και γι' αυτήν τη διοικητική παράβαση πενταετή προθεσμία παραγραφής. Για τους λόγους αυτούς το Hessisches Finanzgericht είχε αμφιβολίες ως προς το αν το άρθρο 3 του κανονισμού 1697/79 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η έκφραση « πράξη για την οποία έχει επιληφθεί η δικαστική αρχή » περιλαμβάνει επίσης όλες εκείνες τις πράξεις για τις οποίες, κατά την εθνική νομοθεσία, ισχύει μακρά περίοδος παραγραφής, η εάν οι εξαιρέσεις από τον γενικό κανόνα παραγραφής περιορίζονται σε εκείνα μόνο τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν πράγματι « πράξεις για τις οποίες έχει επιληφθεί η δικαστική αρχή ».

II — Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

5. Η Διάταξη του Hessisches Finanzgericht πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 11 Σεπτεμβρίου 1990.

6. Κατά το άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού (ΕΟΚ) του Δικαστηρίου, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις:

— η εταιρία Meico-Fell, εκπροσωπούμενη από τον δικηγόρο του δικηγορικού συλλόγου Φραγκφούρτης Wolgang Wirth·

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον René Barents, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, επικουρού-

μενο από τον Roberto Hayder, υπάλληλο του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομίας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

7. Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

8. Με απόφαση της 24ης Απριλίου 1991, η οποία ελήφθη κατά το άρθρο 95, παράγραφοι 1 και 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, το Δικαστήριο ανέθεσε την εκδίκαση της υποθέσεως στο έκτο τμήμα.

III — Σύνοψη των γραπτών παρατηρήσεων που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

9. Η *Meico-Fell* τονίζει, καταρχάς, ότι τα περισσότερα επιστημονικά συγγράμματα τελωνειακού δικαίου στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ερμηνεύουν τα άρθρα 2 και 3 του κανονισμού 1697/79 υπό την έννοια ότι οι πράξεις που επισύρουν ποινικές κυρώσεις, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, περιλαμβάνουν όλες τις φορολογικές παραβάσεις περιλαμβανομένων των διοικητικών φορολογικών παραβάσεων (Steuerordnungswidrigkeiten), ιδίως τον υπολογισμό του φόρου σε κατώτερο επίπεδο λόγω βαρείας αμελείας, κατά την έννοια του άρθρου 378 του Abgabenordnung (γερμανικού φορολογικού κώδικα). Η άποψη αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν διακρίνει μεταξύ ποινικώς κολάσιμης πράξεως και διοικητικής παραβάσεως (Ordnungswidrigkeit). Μια άλλη μερίδα επιστημόνων υποστηρίζει ότι, για λόγους δικαιϊκής πολιτικής, οι διοικητικές παραβάσεις σκοπίμως διαχωρίστηκαν από τον τομέα των ποινικώς κολασίμων πράξεων στη Γερμανία και ότι ο κανονισμός 1697/79 δεν έχει εφαρμογή επί των διοικητικών παραβάσεων, κατά την έννοια του γερμανικού δικαίου. Ο κοινοτικός νομοθέτης, με το άρθρο 3 του κανονισμού 1697/79, ανέθεσε στους εθνικούς νομοθέτες των κρατών μελών να καθορίζουν τους όρους υπό τους οποίους διαπράττεται ποινικώς κολάσιμη πράξη και, κατά συνέπεια, επιβάλλεται, για την εφαρμογή του προαναφερθέντος άρθρου 3 του κανονισμού, να εφαρμόζονται τα κριτήρια της έννοιας της ποινικώς κολάσιμης πράξεως όπως αυτά εφαρμόζονται στη Γερμανία. Συνεπώς, η παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 3 του κανονισμού 1697/79 δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση των διοικητικών παραβάσεων, κατά την έννοια της γερμανικής νομοθεσίας (βλ. Kruse: *Zölle, Verbrauchssteuern, Europäisches Marktordnungsrecht* — σ. 127, 128 και παραπομπές).

10. Η Meico-Fell ισχυρίζεται, επίσης, ότι το σύστημα της εκ των υστέρων εισπράξεως πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε ολόκληρο το έδαφος της Κοινότητας. Η ενιαία αυτή εφαρμογή προϋποθέτει ομοιόμορφο σύστημα παραγραφής. Ο κανονισμός 1697/79 αναφέρεται σε πράξεις *παράνομες* σε σχέση με τις ισχύουσες εθνικές διατάξεις, ανεξάρτητα από την ταυτότητα του δράστη της παράνομης πράξεως. Η κατ' αρχήν παραγραφή είναι η τριετής παραγραφή που προβλέπεται στο άρθρο 2 του κανονισμού 1697/79. Η εξαίρεση από την παραγραφή αυτή, που δέχεται το άρθρο 3 του εν λόγω κανονισμού, εφαρμόζεται μόνο επί πράξεων ιδιαίτερης βαρύτητας, οι οποίες επισύρουν ποινικές κυρώσεις. Όπως συνάγεται από το προαναφερθέν άρθρο 3, πρώτο εδάφιο, η διάταξη αυτή παραπέμπει στην αντίστοιχη εθνική ρύθμιση των κρατών μελών ως προς το ζήτημα του ορισμού της πράξεως η οποία επισύρει ποινικές κυρώσεις. Στη Γερμανία, ο νομοθέτης διακρίνει σαφώς την ποινικώς κολάσιμη πράξη από τη διοικητική παράβαση. Κατά συνέπεια, η διατύπωση του άρθρου 3, πρώτο εδάφιο, προϋποθέτει την ύπαρξη διαφορών οφειλομένων στην εθνική νομοθεσία και ορίζει ότι η προθεσμία παραγραφής δεν πρέπει να παρατείνεται παρά μόνο στις βαρύτερες περιπτώσεις. Εφόσον ο Γερ-

μανός νομοθέτης διακρίνει την ποινικώς κολάσιμη πράξη από τη διοικητική παράβαση, η ερμηνεία του άρθρου 3 του κανονισμού 1697/79 πρέπει να στηριχθεί στη διάκριση αυτή.

11. Η *Επιτροπή* αναφέρεται καταρχάς στη διατύπωση του άρθρου 3, δεύτερο εδάφιο, του κανονισμού 1697/79 υποστηρίζοντας ότι εμπίπτουν σ' αυτό εκείνες μόνο οι πράξεις οι οποίες, κατά την έννομη τάξη του κράτους μέλους οι τελωνειακές αρχές του οποίου ζητούν την εκ των υστέρων είσπραξη των τελωνειακών δασμών, μπορούν να χαρακτηριστούν ως αυθεντικές αξιόποινες πράξεις, εμπίπτουν δηλαδή στις διατάξεις του ποινικού δικαίου υπό τη στενή έννοια του όρου. Συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται οι πράξεις οι οποίες κατά τη γερμανική νομοθεσία επισύρουν διοικητικές κυρώσεις, όπως αυτό συμβαίνει και σε άλλα κράτη μέλη. Από τη σύγκριση της διατυπώσεως του άρθρου 3 του κανονισμού 1697/79 στην αγγλική, γαλλική και ιταλική γλώσσα επιβεβαιώνεται η εντύπωση αυτή. Στην αγγλική γλώσσα γίνεται λόγος για « act that could give rise to criminal court proceedings ». Στη γαλλική διατύπωση αναφέρεται ότι πρόκειται για « acte passible de poursuites judiciaires répressives », ενώ στην ιταλική διατύπωση γίνεται λόγος για « atto passibile di un' azione giudiziaria repressiva ». Όλες αυτές οι διατυπώσεις αναφέρονται προφανώς σε πράξη η οποία ουσιαστικώς εμπίπτει στο ποινικό δίκαιο ή για πράξη που επισύρει κυρώσεις στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας. Εάν το άρθρο 3 του κανονισμού 1697/79 είχε την έννοια της παραπομπής στις ποινικές νομοθεσίες των κρατών μελών, η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα θα ήταν σαφής. Ωστόσο, λόγω της ποικιλίας των αξιοποίνων πράξεων στον φορολογικό τομέα, που προβλέπουν οι νομοθεσίες των κρατών μελών, αυτό θα μπορούσε να έχει ως συνέπεια την ύπαρξη διαφορετικών αποτελεσμάτων κατά την εφαρμογή του κανονισμού 1697/79, ανάλογα με το κράτος στο οποίο ζητείται η εκ των υστέρων είσπραξη δασμών. Η Επιτροπή επικαλείται, σχετικώς, την απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 1984, 327/82, Ekro (Συλλογή 1984, σ. 107).

12. Η Επιτροπή προβαίνει, κατόπιν, σε ανάλυση της δομής του κανονισμού 1697/79, ένας από τους ακρογωνιαίους λίθους του οποίου είναι η αρχή, που διατυπώνεται στο άρθρο 2, ότι δυνατότητα εκ των υστέρων εισπράξεως υπάρχει σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη είσπραξη οφείλεται σε ευθύνη του υπόχρεου καταβολής του δασμού. Τέτοια περίπτωση συντρέχει, για παράδειγμα, όταν δεν εισπράττονται δασμοί λόγω πλάνης των τελωνειακών αρχών την οποία θα μπορούσε κανονικώς να αντιληφθεί ο υπόχρεος καταβολής του δασμού. Επομένως, ο τομέας ευθύνης του υποχρέου καταβολής του δασμού θα μπορούσε να ορισθεί κατά τρόπο πολύ διασταλτικό, καθόσον θα μπορούσε να περιλάβει και την περίπτωση αντικειμενικής πλάνης που παρεισέφρησε στην τελωνειακή διασάφηση. Αντιθέτως, θα μπορούσε να γίνει δεκτή απόκλιση από την αρχή αυτή εάν η μη είσπραξη οφειλόταν σε λόγο αναγόμενο στην ευθύνη των τελωνειακών αρχών.

Για λόγους προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η εκ των υστέρων είσπραξη έπρεπε να περιοριστεί χρονικώς με την επιβολή τριετούς προθεσμίας. Ωστόσο, το δικαίωμα προθεσμίας που έχει ο υπόχρεος καταβολής του δασμού, ευθύς μετά τη λήξη της τριετούς προθεσμίας, δεν μπορεί πλέον να προβάλλεται στην περίπτωση κατά την οποία η τελωνειακή οφειλή δεν διαπιστώθηκε ορθώς « στη συνέχεια πράξεως για την οποία έχει επιληφθεί δικαστική αρχή ». Στην περίπτωση αυτή, όμως, ο υπόχρεος καταβολής του δασμού δεν χάνει κάθε δικαίωμα να επικαλεστεί την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Στην περίπτωση αυτή, η εκ των υστέρων είσπραξη θα πρέπει να διέπεται από τις ισχύουσες σχετικώς διατάξεις στα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, ο υπόχρεος καταβολής του δασμού θα πρέπει κατά κανόνα να αναμένει ότι η προθεσμία παραγραφής θα είναι μεγαλύτερη.

13. Η Επιτροπή ισχυρίζεται, επίσης, ότι πρέπει να προσδιοριστεί ένα αντικειμενικό κριτήριο προκειμένου να διακριθούν οι περιπτώσεις στις οποίες δεν απαιτείται πλέον προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης που σχετίζεται με την τριετή προθεσμία παραγραφής.

Ενόψει της ευρύτητας του πεδίου εφαρμογής της βασικής αρχής του άρθρου 2, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, το μόνο εύλογο αντικειμενικό κριτήριο θα ήταν να εξεταστεί αν η αρχική εκκαθάριση των οφειλομένων δασμών ήταν πεπλανημένη λόγω ευθύνης του οφείλοντος να καταβάλει τον δασμό. Σε περίπτωση πλάνης των αρμοδίων αρχών, την οποία δεν αντελήφθη ο υπόχρεος καταβολής του δασμού ή ο υπάλληλός του, ενώ είχε τη δυνατότητα να την αντιληφθεί, και χωρίς αυτό να συνδέεται με παραβίαση του κανόνα, θα πρέπει να εφαρμόζεται η τριετής προθεσμία παραγραφής. Ωστόσο, στην περίπτωση που ο υπόχρεος καταβολής του δασμού όφειλε να αντιληφθεί την πλάνη των διοικητικών αρχών, είναι εξ αντικειμένου δικαιολογημένο να παρέχεται στον υπόχρεο καταβολής του δασμού περιορισμένη προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Κατά την ερμηνεία αυτή, η έννοια της « πράξεως για την οποία έχει επιληφθεί η δικαστική αρχή » θα αποκτούσε πεδίο εφαρμογής ευρύτερο από εκείνο τον αξιοποίνων πράξεων, όπως αυτές ορίζονται από την έννομη τάξη των κρατών μελών και, κατά συνέπεια, ευρύτερο από τη γραμματική έννοια του κανόνα.

14. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι εναπόκειται στο Δικαστήριο να προσδιορίσει τα αντικειμενικά εκείνα κριτήρια που θα διασφαλίσουν την ενιαία εφαρμογή του όρου « πράξη για την οποία έχει επιληφθεί η δικαστική αρχή ». Το εθνικό δικαστήριο θα είχε την υποχρέωση να κρίνει αν μια συγκεκριμένη παραβίαση ενός κανόνα εμπίπτει στο περιεχόμενο της έννοιας αυτής. Εξάλλου, η προθεσμία παραγραφής που πρέπει να τηρείται στη συγκεκριμένη περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 3, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω κανονισμού προκύπτει από την παραπομπή στις διατάξεις των κρατών μελών. Στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου δεν τίθεται το ζήτημα της προθεσμίας με την οποία πρέπει να αντικατασταθεί η τριετής προθεσμία παραγραφής.

15. Η Επιτροπή προτείνει στο Δικαστήριο να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

« Το άρθρο 3 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1697/79 του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 1979, έχει την έννοια ότι ο όρος " πράξεις για τις οποίες έχει επιληφθεί η δικαστική αρχή " δεν περιλαμβάνει μόνο τις πράξεις που από τυπικής απόψεως εμπίπτουν στις διάφορες εθνικές ποινικές νομοθεσίες, αλλά και τις παραβάσεις διατάξεων περί τελωνειακών δηλώσεων που αποσκοπούν στη διασφάλιση της τηρήσεως της υποχρεώσεως επιμέλειας που υπέχει ο υπόχρεος καταβολής του δασμού. »

G. F. Mancini
εισηγητής δικαστής