



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 4ης Φεβρουαρίου 2016¹

Υπόθεση C-409/14

Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft.
κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága
[αίτηση του Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ουγγαρία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Κοινό Δασμολόγιο — Δασμολογικές κλάσεις — Κατάταξη στη Συνδυασμένη Ονοματολογία — Οδηγία 2008/118/EK — Εισαγωγή προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως — Τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής — Επιπτώσεις τελωνειακής διασαφήσεως με μνεία εσφαλμένης διακρίσεως της Συνδυασμένης Ονοματολογίας — Παρατυπίες κατά τη διακίνηση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως»

I – Εισαγωγή

1. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως του Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság² (στο εξής: αιτούν δικαστήριο) υποβλήθηκε στο πλαίσιο μιας ένδικης διαφοράς μεταξύ της Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft. (στο εξής: Schenker) και της Nemzeti Adó és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám és Pénzügyőri Főigazgatósága³ (στο εξής: γενική φορολογική διεύθυνση).
2. Από θεματικής απόψεως, η εν λόγω διαφορά άπτεται ενός θέματος που αποτελεί αντικείμενο ρυθμίσεως τόσο της τελωνειακής νομοθεσίας όσο και της νομοθεσίας περί ειδικού φόρου καταναλώσεως της ΕΕ, καθιστώντας τοιουτοτρόπως αναγκαία την εξέταση των αμοιβαίων σχέσεων που αναπτύσσονται μεταξύ των εν λόγω τομέων του δικαίου.
3. Κατ' ουσίαν, πρόκειται για το ζήτημα αν, και υπό ποιες προϋποθέσεις, μπορεί να καταστεί απαιτητός ειδικός φόρος καταναλώσεως σε ένα κράτος μέλος εξαιτίας της αναγραφής εσφαλμένων στοιχείων στα συνοδευτικά τελωνειακά έγγραφα προϊόντων που εισήλθαν στο έδαφος της ΕΕ.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Διοικητικό δικαστήριο και εργατοδίκηο του Debrecen.

3 — Γενική φορολογική διεύθυνση του Észak-alföld, η οποία υπάγεται στην εθνική φορολογική και τελωνειακή αρχή.

II – Νομοθετικό πλαίσιο

4. Η κατάταξη προϊόντων όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη διέπεται από το Εναρμονισμένο Σύστημα και τη Συνδυασμένη Ονοματολογία. Ο κοινοτικός τελωνειακός κώδικας, η οδηγία για το γενικό καθεστώς των φόρων καταναλώσεως, η οδηγία για τη δομή και τους συντελεστές του ειδικού φόρου καταναλώσεως που επιβάλλεται στα βιομηχανοποιημένα καπνά και η ουγγρική νομοθεσία για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως συνθέτουν το νομικό πλαίσιο που ρυθμίζει τις υπόλοιπες πτυχές της υπό κρίση υποθέσεως.

A — Το εναρμονισμένο σύστημα

5. Η Διεθνής Σύμβαση για το Εναρμονισμένο Σύστημα Ονοματολογίας και Κωδικοποίησης των Εμπορευμάτων⁴ (στο εξής: εναρμονισμένο σύστημα ή ΕΣ) καθιερώνει μία πολυλειτουργική Ονοματολογία η οποία έχει ως σκοπό να περιλάβει όλα τα προϊόντα που αποτελούν αντικείμενο του διεθνούς εμπορίου. Η Ένωση αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος στη σύμβαση αυτή· δεσμευτικά είναι τα κείμενα της συμβάσεως στα αγγλικά και στα γαλλικά⁵.

6. Το ΕΣ περιέχει στο κεφάλαιο 24 («Tabacs et succédanés de tabac fabriqués»; «Tobacco and manufactured tobacco substitutes») του τετάρτου τμήματός του ορισμένες κλάσεις και διακρίσεις για τα εκάστοτε προϊόντα.

7. Επίσης ο Παγκόσμιος Οργανισμός Τελωνείων εκδίδει επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ (στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ). Και στην περίπτωση αυτή, δεσμευτικές είναι οι εκδόσεις στα αγγλικά και τα γαλλικά⁶.

B — Το δίκαιο της Ένωσης

1. Συνδυασμένη Ονοματολογία

8. Η Συνδυασμένη Ονοματολογία του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87⁷ (στο εξής: Συνδυασμένη Ονοματολογία ή ΣΟ) βασίζεται στο ΕΣ. Η δομή της αποτελεί αντιγραφή της δομής του ΕΣ, αλλά περιλαμβάνει περαιτέρω υποδιαιρέσεις, που εξυπηρετούν δασμολογικούς και στατιστικούς σκοπούς. Στο ΕΣ βασίζονται, μεταξύ άλλων, οι δασμολογικές κλάσεις (δηλαδή τα πρώτα τέσσερα ψηφία) και οι πρώτες δασμολογικές διακρίσεις μέχρι το έκτο ψηφίο του δασμολογίου. Οι περαιτέρω υποδιαιρέσεις βασίζονται στο παράγωγο δίκαιο της Ένωσης.

4 — ΕΕ 1987, L 198, σ. 3.

5 — Βλ. τις τελικές διατάξεις της Διεθνούς Συμβάσεως για το Εναρμονισμένο Σύστημα Ονοματολογίας και Κωδικοποίησης των Εμπορευμάτων (ΕΕ 1987, L 198, σ. 9): «Done [...] in the English and French languages, both texts being equally authentic [...]».

6 — Δεδομένου ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης έχει εφαρμογή το καθεστώς που ίσχυε την άνοιξη του 2011, όταν τα προϊόντα εισήλθαν στο έδαφος της ΕΕ, κρίσιμη είναι η έκδοση των επεξηγηματικών σημειώσεων του έτους 2007 και όχι του έτους 2012.

7 — Παράρτημα I του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική Ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ L 256, σ. 1) όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) 861/2010 της Επιτροπής, της 5ης Οκτωβρίου 2010 (ΕΕ L 284, σ. 1).

9. Κατά τον κρίσιμο χρόνο⁸, η ΣΟ περιείχε στον τίτλο I («Γενικοί Κανόνες») του πρώτου μέρους («Προκαταρκτικές Διατάξεις») τις ακόλουθες προδιαγραφές για την ερμηνεία της Συνδυασμένης Ονοματολογίας:

«Η κατάταξη των εμπορευμάτων στη Συνδυασμένη Ονοματολογία πραγματοποιείται σύμφωνα με τις παρακάτω αρχές:

1. Το κείμενο των τίτλων των τμημάτων, των κεφαλαίων ή των υποκεφαλαίων θεωρείται ότι έχει μόνον ενδεικτική αξία, δεδομένου ότι η κατάταξη καθορίζεται νόμιμα σύμφωνα με το κείμενο των κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων ή των κεφαλαίων και σύμφωνα με τους παρακάτω κανόνες, εφόσον αυτοί δεν είναι αντίθετοι προς το κείμενο των εν λόγω κλάσεων και σημειώσεων.

[...]

3. Όταν εμπορεύματα πρέπει, εκ πρώτης όψεως, να καταταγούν σε δύο ή περισσότερες κλάσεις [...], η κατάταξη γίνεται σύμφωνα με τα παρακάτω:

[...]

- β) Τα αναμειγμένα προϊόντα, τα τεχνουργήματα και τα είδη που αποτελούνται από διάφορες ύλες ή προκύπτουν από τη συναρμολόγηση διαφόρων αντικειμένων, [...] κατατάσσονται σύμφωνα με την ύλη ή το είδος που δίνει σ' αυτά τον ουσιώδη τους χαρακτήρα, όταν είναι δυνατός αυτός ο καθορισμός.

[...]»

8 — Σύμφωνα με το άρθρο 2 του κανονισμού 861/2010, η εν λόγω έκδοση τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2011· η έκδοση αυτή είναι λυσιτελής για την εκτίμηση της νομικής καταστάσεως στην υπό κρίση υπόθεση.

10. Η ΣΟ παρέθετε στο κεφάλαιο 24 («Καπνά και βιομηχανοποιημένα υποκατάστατα καπνού») του τμήματος IV («Προϊόντα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξίδι. Καπνά και βιομηχανοποιημένα υποκατάστατα καπνού») του δεύτερου μέρους της («Νομοθεσία») τις ακόλουθες κλάσεις και διακρίσεις:

«Κωδικός ΣΟ	Περιγραφή εμπορευμάτων	Συμβατικοί δασμοί (%)	Συμπληρωματική μονάδα
1	2	3	4
2401	Καπνά ακατέργαστα ή που δεν έχουν βιομηχανοποιηθεί. Απορρίμματα καπνού:		
2401 10	Καπνά χωρίς αφαίρεση των μίσχων:		
2401 10 35	Καπνά light air cured	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net	—
[...]			
2401 30 00	Απορρίμματα καπνού	11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net	—
[...]			
2403	Άλλα καπνά και υποκατάστατα του καπνού, που έχουν βιομηχανοποιηθεί. Καπνά “ομογενοποιημένα” ή “ανασχηματισμένα”. Εκχυλίσματα και βάρματα καπνού:»		

Στον κωδικό ΣΟ 2403 10 κατατάσσεται ο «καπνός για κάπνισμα, έστω και αν περιέχει υποκατάστατα του καπνού σε οποιαδήποτε αναλογία», ενώ η διάκριση 2403 10 10 αφορά τον καπνό για κάπνισμα «[σ]ε άμεσες συσκευασίες καθαρού περιεχομένου που δεν υπερβαίνει τα 500 g». «Άλλ[οι]» καπνοί για κάπνισμα κατατάσσονται στον κωδικό ΣΟ 2403 10 90.

11. Επίσης υπάρχουν οδηγίες κατατάξεως για τις κλάσεις και διακρίσεις που αναφέρονται στη ΣΟ (στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ). Οι επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ παραπέμπουν σε ορισμένα σημεία στις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ και ως εκ τούτου εφαρμόζονται σε συνδυασμό με αυτές. Οι επεξηγηματικές σημειώσεις του κεφαλαίου 24 ΣΟ, ως είχαν κατά τον κρίσιμο χρόνο⁹, παρείχαν τις ακόλουθες υποδείξεις σχετικά με την κλάση 2401:

«2401 Καπνά ακατέργαστα ή που δεν έχουν βιομηχανοποιηθεί· Απορρίμματα καπνού Όσον αφορά τα ακατέργαστα ή μη βιομηχανοποιημένα καπνά βλέπε τις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ, κλάση 2401, αριθμός 1. Πρέπει να σημειωθεί ότι: [...]

β) Καπνά light air cured τύπου Burley, στα οποία περιλαμβάνονται και τα υβρίδια Burley: τα καπνά που έχουν αποξηρανθεί με ρεύμα θερμού αέρα σε κανονικές ατμοσφαιρικές συνθήκες και τα οποία δεν έχουν απορροφήσει την οσμή από τις αναθυμιάσεις στην περίπτωση που έχουν υποβληθεί σε συμπληρωματική θέρμανση ή ρεύμα αέρα. Το χρώμα των φύλλων κανονικά

9 — Επεξηγηματικές σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2011/C 137/01) θεσπισθείσες από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική Ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 2011, C 137, σ. 1).

κυμαίνεται από ανοικτό καστανό ως κοκκινωπό. Άλλα χρώματα και συνδυασμοί χρωμάτων προκύπτουν συχνά από διαφορές στην ωριμότητα ή στις τεχνικές καλλιέργειας και αποξηράνσεως [...]».

12. Οι επεξηγηματικές σημειώσεις παρείχαν, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες υποδείξεις για την κατάταξη προϊόντων στην κλάση 2403:

«2403 Άλλα καπνά και υποκατάστατα του καπνού, που έχουν βιομηχανοποιηθεί. [...]»

2403 10 10 και 2403 10 90 Καπνός για κάπνισμα, έστω και αν περιέχει υποκατάστατα του καπνού σε οποιαδήποτε αναλογία

Ο καπνός για κάπνισμα είναι ο κομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος καπνός, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες, ο οποίος μπορεί να καπνιστεί χωρίς να υποστεί περαιτέρω βιομηχανική επεξεργασία.

Τα απορρίμματα καπνού θεωρούνται ως καπνός για κάπνισμα, όταν είναι συσκευασμένα για τη λιανική πώληση, είναι κατάλληλα για κάπνισμα και δεν κατατάσσονται ως πούρα, πουράκια ή τσιγάρα (βλέπε τις επεξηγηματικές σημειώσεις των διακρίσεων 2402 10 00, 2402 20 10 και 2402 20 90).

[...]»

2. Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα

13. Ο κανονισμός 2913/92 περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα¹⁰ (στο εξής: τελωνειακός κώδικας ή ΤΚ) συγκεντρώνει τους γενικούς κανόνες του τελωνειακού δικαίου και της τελωνειακής διαδικασίας¹¹.

14. Το άρθρο 4 ΤΚ περιέχει, μεταξύ άλλων, τον ακόλουθο ορισμό:

«[...]»

13. Επιτήρηση από τις τελωνειακές αρχές: οι ενέργειες στις οποίες προβαίνουν γενικά οι εν λόγω αρχές ώστε να εξασφαλίζουν την τήρηση της τελωνειακής νομοθεσίας και ενδεχομένως των άλλων διατάξεων που ισχύουν για τα εμπορεύματα που βρίσκονται υπό τελωνειακή επιτήρηση.

[...]»

15. Τα χρονικά σημεία ενάρξεως και λήξεως της τελωνειακής επιτηρήσεως προκύπτουν από το άρθρο 37 ΤΚ. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας υπόκεινται σε τελωνειακή επιτήρηση από τη στιγμή της εισόδου τους και μπορεί να υποβάλλονται σε τελωνειακούς ελέγχους.

16. Τα άρθρα 84 έως 90 ΤΚ περιέχουν διατάξεις κοινές για καθεστώςτα αναστολής και οικονομικά τελωνειακά καθεστώςτα.

10 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 2ας Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1) όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 363, σ. 1).

11 — Ο κανονισμός (ΕΚ) 450/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Απριλίου 2008, για τη θέσπιση κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 145, σ. 1), δεν είναι λυσιτελής για την εκτίμηση της νομικής καταστάσεως όπως είχε διαμορφωθεί κατά τον κρίσιμο χρόνο. Βεβαίως, το άρθρο 188, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού απαριθμεί ορισμένες διατάξεις οι οποίες εφαρμόζονται από τις 24 Ιουνίου 2008. Πρόκειται όμως για διατάξεις που αποτελούν απλώς νομικές βάσεις για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής. Εξαιρέσει του άρθρου 30 περί επιβαρύνσεων και εξόδων, όλες οι άλλες διατάξεις εφαρμόζονται, σύμφωνα με το άρθρο 188, παράγραφος 2, του εν λόγω κανονισμού, μόλις τύχουν εφαρμογής οι εκτελεστικές διατάξεις που θεσπίζονται βάσει των άρθρων που αναφέρονται στην παράγραφο 1. Τούτο δεν συνέβαινε κατά τον κρίσιμο χρόνο στην παρούσα υπόθεση (Ιανουάριος 2011).

17. Κατά το άρθρο 84 ΤΚ:

«1) Στα άρθρα 85 έως 90:

α) όταν χρησιμοποιείται, ο όρος “καθεστώς αναστολής”, θεωρείται ότι υπονοεί, στην περίπτωση μη κοινοτικών εμπορευμάτων, τα ακόλουθα καθεστώτα:

— την εξωτερική διαμετακόμιση,

— την τελωνειακή αποταμίευση,

[...]».

18. Το λεγόμενο «καθεστώς της εξωτερικής διαμετακόμισης» κατ’ άρθρο 91 ΤΚ επιτρέπει την κυκλοφορία μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας «μη κοινοτικών εμπορευμάτων, χωρίς τα εμπορεύματα αυτά να υπόκεινται σε εισαγωγικούς δασμούς [...]».

19. Τα άρθρα 201 έως 216 ΤΚ ρυθμίζουν τη γένεση της τελωνειακής οφειλής. Τα άρθρα 202 έως 205 ΤΚ ρυθμίζουν τη γένεση της τελωνειακής οφειλής σε ορισμένες περιπτώσεις τελωνειακών παρατυπιών.

20. Κατά το άρθρο 202 ΤΚ:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

α) από την παράτυπη εισαγωγή στο τελωνιακό έδαφος της Κοινότητας, εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς

[...]

2. τελωνειακή οφειλή γεννάται τη στιγμή της παράτυπης εισαγωγής.

[...]».

3. Οδηγία 2008/118/ΕΚ σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως

21. Η οδηγία 2008/118¹² καθιερώνει το καθεστώς το οποίο διέπει τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ώστε να διασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία τους και, ως εκ τούτου, η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

22. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας, δεδομένου ότι τα καθεστώτα αναστολής δυνάμει του τελωνειακού κώδικα προβλέπουν κατάλληλα μέτρα παρακολούθησης, «δεν είναι απαραίτητη η χωριστή εφαρμογή ενός συστήματος παρακολούθησης των ειδικών φόρων καταναλώσεως για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως υπάγονται σε κοινοτικό τελωνιακό καθεστώς αναστολής ή τελωνιακή διαδικασία αναστολής».

12 — Οδηγία 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12) όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/12/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Φεβρουαρίου 2010, για την τροποποίηση των οδηγιών 92/79/ΕΟΚ, 92/80/ΕΟΚ και της οδηγίας 95/59/ΕΚ όσον αφορά τη δομή και τους συντελεστές του ειδικού φόρου καταναλώσεως που επιβάλλεται στα βιομηχανοποιημένα καπνά και της οδηγίας 2008/118/ΕΚ (ΕΕ L 50, σ. 1).

23. Στην κατηγορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ανήκουν σύμφωνα με το άρθρο 1 της οδηγίας και τα «βιομηχανοποιημένα καπνά που εμπίπτουν στις οδηγίες 95/59/ΕΚ, 92/79/ΕΟΚ και 92/80/ΕΟΚ».

24. Κατά το άρθρο 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/118, τα προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά την εισαγωγή τους στο έδαφος της Κοινότητας.

25. Κατά τον ορισμό του άρθρου 4, σημείο 8, της οδηγίας, «εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων» σημαίνει την είσοδό τους στο έδαφος της Κοινότητας «εκτός εάν τα προϊόντα, κατά την είσοδό τους στην Κοινότητα, υπάγονται σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής, καθώς και [την έξοδό] τους από τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής».

26. Το άρθρο 4, σημείο 6, της οδηγίας ορίζει ως «τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής» οποιαδήποτε από τις «ειδικές διαδικασίες που προβλέπονται στον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 2913/92 σχετικά με την τελωνειακή επιτήρηση στην οποία υπόκεινται τα μη κοινοτικά εμπορεύματα κατά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, την προσωρινή εναπόθεση, τις ελεύθερες ζώνες ή ελεύθερες αποθήκες, καθώς και οποιοδήποτε από τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 84 παράγραφος 1 στοιχείο α' του [τελωνειακού κώδικα]».

27. Το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118 καθορίζει τη χρονική στιγμή κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος καταναλώσεως ως εξής:

«1. Ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως “θέση σε ανάλωση” νοείται:

[...]

β) η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει επιβληθεί ειδικός φόρος καταναλώσεως δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου και της εθνικής νομοθεσίας,

[...]

δ) η εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εισαγωγής, εκτός εάν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα υπαχθούν, αμέσως μετά την εισαγωγή, σε καθεστώς αναστολής.

[...]»

28. Το άρθρο 38 της οδηγίας 2008/118 προβλέπει τον τρόπο επιλύσεως τυχόν διαφωνιών μεταξύ των κρατών μελών σχετικά με την αρμοδιότητα εισπράξεως του φόρου σε περίπτωση που λάβουν χώρα παρατυπίες κατά τη διακίνηση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ως ακολούθως:

«1. Σε περίπτωση που διαπραχθεί παρατυπία κατά τη διάρκεια διακινήσεως προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως [...] σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος στο οποίο τέθηκαν σε ανάλωση, τα προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ο οποίος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε η παρατυπία.

[...]

4. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως “παρατυπία” νοείται η κατάσταση που δημιουργείται κατά τη διάρκεια διακινήσεως υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων [...] και λόγω της οποίας δεν περατώθηκε με κανονικό τρόπο μια διακίνηση ή μέρος μιας διακινήσεως προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.»

4. Οδηγία 2011/64/ΕΕ για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου καταναλώσεως που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά

29. Η οδηγία 2011/64¹³ κωδικοποιεί τις οδηγίες 92/79/ΕΟΚ, 92/80/ΕΟΚ και 95/59/ΕΚ, στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1 της οδηγίας 2008/118 όσον αφορά τα βιομηχανοποιημένα καπνά. Περιέχει, μεταξύ άλλων, τους ορισμούς των διαφόρων ειδών βιομηχανοποιημένων καπνών.

30. Κατά το άρθρο 2 της οδηγίας 2011/64, ως βιομηχανοποιημένος καπνός νοείται, μεταξύ άλλων, ο «καπνός καπνίσματος». Κατά τον ορισμό που περιέχει το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/64, ως «καπνός καπνίσματος» νοείται ο κομμένος ή κατ’ άλλο τρόπο τεμαχισμένος καπνός, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες, ο οποίος μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση. Ειδικότερα θεωρείται ως λεπτοκομμένος καπνός που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) σιγαρέτων ο καπνός καπνίσματος στον οποίο άνω του 25 % του βάρους των σωματιδίων καπνού έχει πλάτος κοπής μικρότερο από 1,5 χιλιοστόμετρο.

III – Διαδικασία της κύριας δίκης

31. Η Schenker παρέχει τελωνειακές υπηρεσίες και εφοδιαστικές υπηρεσίες. Στις 21 Ιανουαρίου 2011 ανέλαβε να θέσει υπό προσωρινή εναπόθεση τέσσερα φορτία καπνών για λογαριασμό μιας εταιρίας με έδρα την Ουγγαρία.

32. Τα φορτία καπνών είχαν εισέλθει στο έδαφος της Ένωσης μέσω Σλοβενίας και είχαν ως προορισμό την Ουκρανία.

33. Όπως προκύπτει από τα συνοδευτικά έγγραφα, τα φορτία μεταφέρθηκαν στην Ουγγαρία υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως. Στα τελωνειακά έγγραφα, τα εμπορεύματα έφεραν τον κωδικό ΣΟ 2401 10 35 («καπνά χωρίς αφαίρεση των μίσχων “light air cured”») και δηλώνονταν ως μη υποκείμενα στον ειδικό φόρο καταναλώσεως.

34. Η Schenker έθεσε τα καπνά υπό προσωρινή εναπόθεση και στη συνέχεια τα αποταμίευσε σε δημόσια αποθήκη.

35. Σε έλεγχο που διενεργήθηκε με εντολή της πρωτοβάθμιας διοικητικής αρχής στις 20 Απριλίου 2011 διαπιστώθηκε ότι τα φορτία περιείχαν κομμένο καπνό. Στις 5 Μαΐου 2011 λήφθηκε δείγμα του προϊόντος, το οποίο εξετάστηκε.

36. Όπως εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, το εν λόγω δείγμα αποτελούνταν από ανομοιογενώς κομμένο καπνό, ανοικτού και σκούρου καστανού χρώματος, σε μικρούς κόκκους και με τη χαρακτηριστική οσμή των προϊόντων καπνού, καθώς και από μεγάλη ποσότητα κόκκων με διάμετρο σχετικά μεγάλη ή ευρεία. Περιείχε επίσης υπολείμματα μίσχων, καθώς και καπνό σε σκόνη. Άνω του 25 % του βάρους των σωματιδίων καπνού είχε πλάτος κοπής κάτω του ενός χιλιοστόμετρου.

13 — Οδηγία 2011/64/ΕΕ του Συμβουλίου, της 21ης Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου καταναλώσεως που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά (ΕΕ L 176, σ. 24). Κατά το άρθρο 22 της εν λόγω οδηγίας, η ισχύς της άρχισε την 1η Ιανουαρίου 2011.

37. Η επιληφθείσα υπηρεσία πραγματογνωμόνων αποφάνθηκε στο πόρισμά του ότι επρόκειτο για «*καπνό έτοιμο για κάπνισμα*». Ο καπνός ήταν «χύδην, συμπιεσμένος, συσκευασμένος σε χαρτοκιβώτια με εσωτερική πλαστική επένδυση» και το καθαρό βάρος κάθε χαρτοκιβωτίου ανερχόταν σε 30 κιλά.

38. Βάσει της γνωμοδοτήσεως της υπηρεσίας πραγματογνωμόνων, η πρωτοβάθμια διοικητική αρχή κατέληξε στη διαπίστωση ότι ο επίμαχος καπνός έπρεπε να καταταχθεί στον κωδικό ΣΟ 2403 10 90 και ήταν υποκείμενος σε ειδικό φόρο καταναλώσεως. Κατά την άποψή της, λόγω της εσφαλμένης κατατάξεως του εμπορεύματος στα συνοδευτικά έγγραφα, τα εν λόγω έγγραφα δεν μπορούσαν να πιστοποιήσουν την προέλευση του τελωνειακού εμπορεύματος ούτε την κυκλοφορία του υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής.

39. Στις 21 Ιουνίου 2011 η πρωτοβάθμια διοικητική αρχή επέβαλε πρόστιμο στη Schenker. Κατά την άποψή της, η εταιρία είχε παραβεί τον ουγγρικό νόμο περί ειδικού φόρου καταναλώσεως αποθηκεύοντας ένα υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόν χωρίς να πιστοποιήσει την προέλευσή του και την καταγωγή του και χωρίς να καταβάλει τον αντίστοιχο φόρο.

40. Κατόπιν της επικυρώσεως της εν λόγω αποφάσεως από τη Γενική Διεύθυνση Τελωνείων στις 28 Μαρτίου 2012, η Schenker προσέφυγε στο αιτούν δικαστήριο.

41. Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες σχετικά με την ερμηνεία της κλάσεως ΣΟ 2401 10 35 και την ορθή κατάταξη του επίμαχου καπνού. Επίσης διερωτάται αν ένα συνοδευτικό έγγραφο μπορεί να αποτελεί απόδειξη του ότι τα εμπορεύματα κυκλοφόρησαν υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής, ακόμη και αν στο έγγραφο αυτό έχει αναγραφεί εσφαλμένως η δασμολογική κλάση.

IV – Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

42. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Έχει η περιγραφή του εμπορεύματος που καλύπτεται από την ονομασία “Καπνά light air-cured”, της δασμολογικής διακρίσεως 2401 10 35 της ΣΟ του κεφαλαίου 24 (Καπνά και βιομηχανοποιημένα υποκατάστατα καπνού) του κανονισμού (ΕΕ) 861/2010, την έννοια ότι περιλαμβάνει μόνον τα μη απομिशωμένα καπνά light air cured τα οποία:
 - συνίστανται σε ολόκληρα τα φύλλα του φυτού του καπνού,
 - δεν είναι ούτε λεπτοκομμένα, ούτε συμπιεσμένα, ούτε συσσωματωμένα,
 - δεν επιδέχονται κατεργασίας (λόγου χάρη, απομिशώσεως, κοπής ή συσσωματώσεως των φύλλων), πλην ορισμένης “επεξεργασίας” συνιστάμενης στη φυσική αποξήρανση του μη απομिशωμένου καπνού air-cured της δασμολογικής διακρίσεως 2401 10 35 της ΣΟ και
 - δεν προσφέρονται για κάπνισμα ως έχουν;
2. Έχει ο όρος “τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής”, του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, την έννοια ότι περιλαμβάνει την περίπτωση εμπορεύματος (προϊόντος υποκείμενου σε ειδικό φόρο καταναλώσεως) το οποίο τελεί υπό εξωτερική διαμετακόμιση, προσωρινή εναπόθεση ή τελωνειακή αποταμίευση υπό την κάλυψη συνοδευτικών εγγράφων στα οποία η αναγραφόμενη δασμολογική κλάση είναι ανακριβής (ήτοι 2401 10 35 ΣΟ αντί 2403 10 9000 ΣΟ), ενώ το κεφάλαιο της [ΣΟ] στο οποίο υπάγεται το εμπόρευμα (ήτοι το κεφάλαιο 24 – Καπνά) και όλα τα λοιπά στοιχεία των εν λόγω εγγράφων (αριθμός εμπορευματοκιβωτίου, ποσότητα, καθαρό βάρος) είναι ακριβή, οι δε σφραγίδες δεν έχουν παραβιαστεί;

(Πρέπει δηλαδή να αποσαφηνιστεί κατά πόσον ένα συγκεκριμένο εμπόρευμα δύναται να τελεί υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής όταν στα έγγραφα που το συνοδεύουν αναγράφεται μεν ορθώς το κεφάλαιο του κοινού δασμολογίου στο οποίο υπάγεται το εν λόγω εμπόρευμα, αλλά η αναγραφόμενη συγκεκριμένη δασμολογική διάκριση είναι ανακριβής).

3. Έχουν ο όρος “εισαγωγή”, του άρθρου 2, στοιχείο β’, της οδηγίας 2008/118, και ο όρος “εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων”, του άρθρου 4, σημείο 8, της ίδιας οδηγίας, την έννοια ότι περιλαμβάνουν επίσης την περίπτωση κατά την οποία η δασμολογική διάκριση του πραγματικού εμπορεύματος που τελεί υπό καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως είναι διαφορετική από τη δασμολογική διάκριση που αναγράφεται στα συνοδευτικά του έγγραφα, καίτοι, ανεξαρτήτως της διαφοράς αυτής, τόσο η επισήμανση του κεφαλαίου στο οποίο υπάγεται το πραγματικό εμπόρευμα (εν προκειμένω, το κεφάλαιο 24 – Καπνά), όσο και η ποσότητα και το καθαρό βάρος αυτού, συμφωνούν με τα στοιχεία που αναγράφονται στα συνοδευτικά έγγραφα;
4. Συνιστούν τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης “παρατυπία” κατά την έννοια του άρθρου 38 της οδηγίας 2008/118, στην περίπτωση κατά την οποία το εμπόρευμα υπάγεται σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής ενώ στα τελωνειακά έγγραφα που το συνοδεύουν αναγράφεται ανακριβής δασμολογική διάκριση της ΣΟ, σύμφωνα με το παράρτημα I του κανονισμού 2658/87;

V – Νομική εκτίμηση

A — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

1. Ερμηνεία του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

43. Επισημαίνεται καταρχάς ότι, οσάκις το Δικαστήριο επιλαμβάνεται αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως που αφορά θέματα δασμολογικής κατατάξεως, το έργο του δεν συνίσταται στην ορθή κατάταξη των εκάστοτε προϊόντων στη ΣΟ. Καθήκον του Δικαστηρίου είναι να αποσαφηνίσει τα κριτήρια τα οποία θα πρέπει να εφαρμόσει το εθνικό δικαστήριο για να κατατάξει ορθώς τα επίδικα προϊόντα στη ΣΟ¹⁴.

44. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο οφείλει να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο πρόσφορη απάντηση, η οποία να διευκολύνει την επίλυση της κύριας διαφοράς. Προς τον σκοπό αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώνει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί¹⁵.

45. Εν προκειμένω προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι το εθνικό δικαστήριο δεν θέτει μόνο το ζήτημα της ερμηνείας της κλάσεως ΣΟ 2401 10 35. Ζητεί επιπλέον να μάθει πώς πρέπει να ερμηνεύσει τις κλάσεις ΣΟ 2401 έως 2403 ενόψει της δασμολογικής κατατάξεως ενός προϊόντος που έχει τα χαρακτηριστικά του επίμαχου στην κύρια δίκη προϊόντος.

14 — Βλ. αποφάσεις Lohmann και Medi Bayreuth (C-260/00 έως C-263/00, EU:C:2002:637, σκέψη 26), και Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, σκέψεις 27 και 28).

15 — Βλ. αποφάσεις Krüger (C-334/95, EU:C:1997:378, σκέψεις 22 και 23), Byankov (C-249/11, EU:C:2012:608, σκέψη 57), και Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, σκέψη 29).

2. Κριτήρια για την κατάταξη προϊόντων στη Συνδυασμένη Ονοματολογία

46. Όπως εξέθεσα με τις προτάσεις μου στις υποθέσεις Ikegami, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, Uroplasty και Turbon International¹⁶, η κατάταξη των εμπορευμάτων στη Συνδυασμένη Ονοματολογία ακολουθεί τα εξής στάδια.

47. Καταρχάς πρέπει να προσδιορίζονται τα φυσικά χαρακτηριστικά του προϊόντος και η χρήση για την οποία προορίζεται. Στη συνέχεια πρέπει να πραγματοποιείται, με βάση το κείμενο των δασμολογικών κλάσεων, των σχετικών τμημάτων και κεφαλαίων, μια προσωρινή κατάταξη με βάση αφενός τα φυσικά χαρακτηριστικά του προϊόντος και, αφετέρου, τη χρήση για την οποία προορίζεται. Ακολούθως πρέπει να εξετάζεται αν από μια συνολική επισκόπηση του γράμματος των κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων και των κεφαλαίων συνάγεται με σαφήνεια κάποια συγκεκριμένη κατάταξη του προϊόντος. Αν δεν προκύπτει κανένα σχετικό συμπέρασμα, η σύγκρουση των συναφών νομικών διατάξεων πρέπει να αίρεται κατ' εφαρμογή των γενικών κανόνων της ΣΟ. Το τελευταίο στάδιο είναι η κατάταξη σε κάποια από τις διακρίσεις.

48. Συναφώς, το γράμμα των κλάσεων και των σημειώσεων της ΣΟ πρέπει να ερμηνεύεται, στο μέτρο του δυνατού, σύμφωνα με τις επιταγές του Εναρμονισμένου Συστήματος. Οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ και της ΣΟ συμβάλλουν στην ομοιόμορφη ερμηνεία του κοινού δασμολογίου και ως εκ τούτου αποτελούν πολύτιμο εργαλείο για την ερμηνεία του περιεχομένου των διαφόρων δασμολογικών διακρίσεων, χωρίς, πάντως, να έχουν υποχρεωτική νομική ισχύ¹⁷. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, λόγω της μη υποχρεωτικής νομικής ισχύος των επεξηγηματικών εξηγήσεων πρέπει, όταν παρίσταται ανάγκη, να ελέγχεται περαιτέρω αν το περιεχόμενό τους είναι σύμφωνο με τις διατάξεις του Κοινού Δασμολογίου και δεν αλλοιώνει την έννοιά τους¹⁸.

3. Εφαρμογή των ανωτέρω κριτηρίων στην προκειμένη περίπτωση

α) Προσδιορισμός των φυσικών χαρακτηριστικών του προϊόντος και της χρήσεως για την οποία προορίζεται

49. Βάσει των στοιχείων που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, το επίμαχο εμπόρευμα είναι ανομοιογενώς κομμένος καπνός. Το εξετασθέν δείγμα περιλάμβανε κυρίως λεπτές και επιμήκεις ίνες και περιείχε επίσης μεγάλη ποσότητα κόκκων σχετικά μεγάλης διαμέτρου, μεταξύ των οποίων υπήρχαν και υπολείμματα μίσχων, καθώς επίσης και καπνό σε σκόνη. Άνω του 25 % του βάρους των σωματιδίων καπνού είχε πλάτος κοπής κάτω του ενός χιλιοστόμετρου.

50. Συνεπώς, όσον αφορά τα *φυσικά χαρακτηριστικά* του επίμαχου καπνού, αυτός έχει υποστεί κάποια επεξεργασία. Δεν πρόκειται, δηλαδή, για αποξηραμένα φύλλα καπνού στη φυσική τους κατάσταση. Ο καπνός είχε ως επί το πλείστον απομिशχωθεί και τα φύλλα του είχαν συμπιεστεί —δηλαδή είχαν αφαιρεθεί οι νευρώσεις τους— και κοπεί.

51. Η *χρήση για την οποία προορίζεται* το προϊόν πρέπει να καθορίζεται με βάση αντικειμενικά στοιχεία¹⁹.

16 — Βλ. τις προτάσεις μου στις υποθέσεις Ikegami Electronics (C-467/03, EU:C:2005:49, σημεία 31 έως 36), Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2005:595, σημεία 27, 28 και 35), Uroplasty (C-514/04, EU:C:2006:56, σημεία 42 έως 44), και Turbon International (C-250/05, EU:C:2006:384, σημεία 38 και 40).

17 — Βλ. αποφάσεις Dittmeyer (69/76 και 70/76, EU:C:1977:25, σκέψη 4), LTM (C-201/96, EU:C:1997:523, σκέψη 17), και Glob-Sped AG (C-328/97, EU:C:1998:601, σκέψη 26).

18 — Απόφαση Dittmeyer (69/76 και 70/76, EU:C:1977:25, σκέψη 4).

19 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Ikegami Electronics (C-467/03, EU:C:2005:49, σημείο 35).

52. Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει σχετικά ότι το δείγμα ήταν «καπνός έτοιμος για κάπνισμα»²⁰. Δεδομένου ότι από άλλα στοιχεία δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό, μπορεί να συναχθεί από την περιγραφή του αιτούντος δικαστηρίου ότι πρόκειται για προϊόν το οποίο προορίζεται για κατανάλωση και όχι αναγκαιώς για περαιτέρω επεξεργασία.

53. Καθόσον, όμως, το δείγμα περιέχει κόκκους αναμειγμένους με υπολείμματα μίσχων, δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί σαφώς η χρήση για την οποία προορίζεται το προϊόν. Με βάση τα υπάρχοντα στοιχεία, οι κόκκοι θα ήταν δυνατόν να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή καπνού έτοιμου για κάπνισμα, δεν αποκλείεται όμως και να διατεθούν ως απορρίμματα καπνού.

β) Δασμολογική κατάταξη σύμφωνα με το γράμμα των κλάσεων

54. Το κεφάλαιο 24 της ΣΟ, που εφαρμόζεται στα καπνά, περιλαμβάνει τις κλάσεις 2401 έως 2403. Τα ακατέργαστα ή μη βιομηχανοποιημένα καπνά και τα απορρίμματα καπνού κατατάσσονται στην κλάση ΣΟ 2401, ενώ στις υπόλοιπες κλάσεις κατατάσσονται τα βιομηχανοποιημένα καπνά σε μορφή πούρων, πουρακίων ή τσιγάρων (2402 ΣΟ) ή σε άλλες μορφές (2403 ΣΟ).

55. Σύμφωνα με το γράμμα των κλάσεων, ο καπνός θα μπορούσε να καταταχθεί με βάση τα φυσικά του χαρακτηριστικά στις κλάσεις 2401 ΣΟ ή 2403 ΣΟ.

56. Η κλάση 2401 ΣΟ καλύπτει σύμφωνα με το γράμμα της δύο κατηγορίες, και συγκεκριμένα τα προϊόντα που χαρακτηρίζονται ως «καπνά ακατέργαστα ή που δεν έχουν βιομηχανοποιηθεί» και τα «απορρίμματα καπνού».

ι) Η έννοια των ακατέργαστων ή μη βιομηχανοποιημένων καπνών

57. Η ίδια η ΣΟ δεν περιέχει κάποια ένδειξη σχετικά με το πότε υφίσταται «κατεργασία ή βιομηχανοποίηση» η οποία να αποκλείει την κατάταξη στην κλάση 2401 ΣΟ²¹. Ωστόσο, η ύπαρξη της διακρίσεως 2401 20 ΣΟ, η οποία περιλαμβάνει στο πλαίσιο της κλάσεως 2401 ΣΟ και τα καπνά «με μερική ή ολική αφαίρεση των μίσχων», αποδεικνύει ότι η ιδιότητα του «ακατέργαστου ή μη βιομηχανοποιημένου» δεν αίρεται εξαιτίας οποιασδήποτε επενέργειας.

58. Με βάση τα ανωτέρω πρέπει στο πλαίσιο της ερμηνείας της κλάσεως 2401 ΣΟ να ληφθούν υπόψη οι σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας.

59. Όσον αφορά τα «ακατέργαστα ή μη βιομηχανοποιημένα καπνά», οι επεξηγηματικές σημειώσεις της κλάσεως 2401 ΣΟ παραπέμπουν στις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ, κλάση 2401, σημείο 1. Οι τελευταίες περιέχουν στη δεσμευτική γαλλική και αγγλική έκδοσή τους τις ακόλουθες ενδείξεις σχετικά με την έννοια των «ακατέργαστων ή μη βιομηχανοποιημένων καπνών»:

«Le tabac à l'état naturel sous forme de plantes entières ou de feuilles et les feuilles séchées ou fermentées, ces feuilles pouvant être entières ou écôtées, rognées ou non, brisées ou découpées même sous une forme régulière, *mais à la condition qu'il ne s'agisse pas d'un produit prêt à être fumé*»²².

«Unmanufactured tobacco in the form of whole plants or leaves in the natural state or as cured or fermented leaves, whole or stemmed/stripped, trimmed or untrimmed, broken or cut (including pieces cut to shape, *but not tobacco ready for smoking*)»²³.

20 — Στο πρωτότυπο ουγγρικό κείμενο της πραγματογνωμοσύνης χρησιμοποιείται ο όρος «dohányzásra kész dohány».

21 — Αυτό ισχύει και για τις εκφράσεις «Tabacs bruts ou non fabriqués» και «unmanufactured tobacco» οι οποίες χρησιμοποιούνται στις αντίστοιχες κλάσεις στις δεσμευτικές εκδόσεις του ΕΣ.

22 — Η υπογράμμιση δική μου.

23 — Η υπογράμμιση δική μου.

60. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κριτήριο για τη διάκριση μεταξύ ακατέργαστων ή μη βιομηχανοποιημένων καπνών και κατεργασμένων ή βιομηχανοποιημένων καπνών είναι το αν τα καπνά βρίσκονται σε κατάσταση η οποία μπορεί να χαρακτηριστεί ως «prêt à être fumé» ή, αντίστοιχα, «ready for smoking». Ως εκ τούτου, όταν συντρέχει τέτοια περίπτωση, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, τότε αποκλείεται η κατάταξη του προϊόντος στην κλάση 2401 ΣΟ («καπνά ακατέργαστα ή που δεν έχουν βιομηχανοποιηθεί»).

61. Δεδομένου ότι τα επίμαχα καπνά δεν υπάγονται στην κλάση 2401 ΣΟ, δεν μπορεί να κατατάσσονται και στη διάκριση 2401 10 35 ΣΟ, στην οποία αφορά το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με τον χαρακτηρισμό των καπνών ως «light air cured». Τούτο, διότι οι διακρίσεις και υποδιακρίσεις πρέπει να καλύπτουν τα χαρακτηριστικά της εκάστοτε υπερκείμενης δασμολογικής κλάσεως.

62. Δεν προβλήθηκαν ούτε προέκυψαν με άλλο τρόπο οιαδήποτε στοιχεία που να καταδεικνύουν ότι το περιεχόμενο των επεξηγηματικών σημειώσεων της ΣΟ, στο οποίο βασίζεται το παρόν συμπέρασμα, ενδέχεται να μην είναι σύμφωνο με τις διατάξεις του Κοινού Δασμολογίου ή να αλλοιώνει την έννοιά τους²⁴.

ii) Η έννοια των απορριμμάτων καπνού

63. Επίσης τα επίμαχα καπνά δεν μπορούν να καταταγούν στη δεύτερη κατηγορία της κλάσεως 2401 ΣΟ («απορρίματα καπνού»).

64. Είναι βεβαίως γεγονός ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, το προϊόν περιέχει μία ποσότητα κόκκων, μεταξύ των οποίων υπάρχουν υπολείμματα μίσχων. Τα συγκεκριμένα συστατικά μπορούν καταρχήν να υπαχθούν στην κλάση 2401 ΣΟ. Πράγματι, σύμφωνα με τις σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις²⁵ ο όρος «απορρίματα καπνού» περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, μίσχους και σκόνες που προέρχονται από την επεξεργασία των φύλλων ή την κατασκευή προϊόντων καπνού.

65. Εξ αυτού δεν συνάγεται, ωστόσο, ότι το επίμαχο εμπόρευμα πρέπει να καταταχθεί εν συνόλω στην κλάση 2401 ΣΟ.

66. Ειδικότερα, η μεταχείριση αναμειγμένων υλών οι οποίες υπάγονται σε διαφορετικές κλάσεις της ΣΟ διέπεται από τους γενικούς κανόνες της ΣΟ. Σύμφωνα με αυτούς, το προϊόν κατατάσσεται σύμφωνα με την ύλη που δίνει σ' αυτό τον ουσιώδη χαρακτήρα του (γενικός κανόνας 3, στοιχείο β').

67. Τα στοιχεία που παρείχε το αιτούν δικαστήριο («Το δείγμα περιλαμβάνει κυρίως [²⁶] λεπτές αλλά επιμήκεις ίνες») συνηγορούν υπέρ της απόψεως ότι η ύλη που προσέδιδε στο προϊόν τον ουσιώδη χαρακτήρα του ήταν ο καπνός έτοιμος για κάπνισμα.

68. Ωστόσο, η τελική κρίση επί του θέματος αυτού απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

69. Με βάση τα ανωτέρω, τα καπνά που έχουν τα χαρακτηριστικά του επίμαχου προϊόντος πρέπει να θεωρηθούν ως «[ά]λλα καπνά [...] που έχουν βιομηχανοποιηθεί» και να καταταχθούν στην κλάση 2403 ΣΟ, δεδομένου ότι αποκλείεται η κατάταξή τους στις κλάσεις 2401 ΣΟ και 2402 ΣΟ²⁷.

24 — Βλ. σχετικά με τον εν λόγω συλλογισμό την απόφαση Dittmeyer (69/76 και 70/76, EU:C:1977:25, σκέψη 4).

25 — Βλ. αριθ. 2 των επεξηγηματικών σημειώσεων του ΕΣ (επεξηγηματικές σημειώσεις για τη διάκριση 2401 30 00 ΣΟ).

26 — Η υπογράμμιση δική μου.

27 — Δεν τίθεται θέμα κατάταξης στην κλάση ΣΟ 2402. Από το κείμενο της εν λόγω κλάσεως («Πούρα [στα οποία περιλαμβάνονται και εκείνα με κομμένα τα άκρα], πουράκια και τσιγάρα, [...]») και τις επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ προκύπτει σαφώς ότι η κλάση αυτή περιλαμβάνει μόνο τα «προϊόντα καπνού, κυλινδρικού σχήματος και έτοιμα για κάπνισμα» και όχι τα χύμα καπνά χωρίς εξωτερικό και/ή δεύτερο περίβλημα, όπως είναι τα επίδικα στην κύρια υπόθεση. Ως εκ τούτου παρέλκει η λεπτομερής εξέταση της εν λόγω κλάσεως.

γ) Κατάταξη σύμφωνα με το γράμμα των διακρίσεων

70. Καταρχάς επισημαίνεται ότι το εμπόρευμα είναι στο σύνολό του «καπνός για κάπνισμα» κατά την έννοια της διακρίσεως 2403 10 ΣΟ. Ως εκ τούτου αποκλείεται η υπαγωγή του στις λοιπές περιπτώσεις, οι οποίες συνοψίζονται υπό τον τίτλο «άλλα» (διακρίσεις 2403 91 00, 2403 99 ΣΟ).

71. Για την εν συνεχεία οριοθέτηση μεταξύ των διακρίσεων 2403 10 10 και 2403 10 90 ΣΟ είναι κατά το γράμμα αυτών κρίσιμο αν το εμπόρευμα είναι καπνός ««[σ]ε άμεσες συσκευασίες καθαρού περιεχομένου που δεν υπερβαίνει τα 500 g» (σύμφωνα με τη διάκριση 2403 10 10 ΣΟ).

72. Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρείχε το αιτούν δικαστήριο, το εμπόρευμα ήταν «χύδην, συμπιεσμένο, ληφθέν από χαρτοκιβώτια με εσωτερική πλαστική επένδυση» με «καθαρό βάρος χαρτοκιβωτίου 30 kg» και ως εκ τούτου θα έπρεπε να καταταχθεί στη διάκριση 2403 10 90 ΣΟ.

4. Συμπέρασμα επί του πρώτου ερωτήματος

73. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ένα προϊόν όπως το επίμαχο, που δύναται να χρησιμοποιηθεί ως καπνός για κάπνισμα χωρίς περαιτέρω κατεργασία, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι καπνός «light air cured» κατά την έννοια του κωδικού ΣΟ 2401 10 35, αλλά, εφόσον δεν αποτελείται ως επί το πλείστον από απορρίμματα καπνού, πρέπει να θεωρηθεί ότι ανήκει στα «άλλα καπνά [...] που έχουν βιομηχανοποιηθεί» και να καταταχθεί στην κλάση 2403 ΣΟ. Αν πρόκειται περαιτέρω για εμπόρευμα χύδην, συμπιεσμένο και συσκευασμένο σε χαρτοκιβώτια καθαρού βάρους 30 kg, πρέπει να υπαχθεί στη διάκριση 2403 10 90 ΣΟ.

B— Επί του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος

74. Το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα άπτονται της ερμηνείας της οδηγίας 2008/118, η οποία θεσπίζει ένα γενικό καθεστώς επιβολής φόρου καταναλώσεως σε ορισμένα προϊόντα. Τα εν λόγω ερωτήματα πρέπει να εξεταστούν από κοινού και αφορούν κατ' ουσίαν την ερμηνεία των όρων «εισαγωγή» και «τελωνειακό καθεστώς αναστολής» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας.

75. Δεδομένου ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν θα μπορούσε, σύμφωνα με την ουγγρική νομοθεσία, να επιβληθεί πρόστιμο σε περίπτωση που είχε λάβει χώρα υπαγωγή σε «τελωνειακό καθεστώς αναστολής», το αιτούν δικαστήριο ζητεί ιδίως να μάθει αν ο όρος αυτός περιλαμβάνει κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 και περιπτώσεις στις οποίες στα συνοδευτικά έγγραφα του εμπορεύματος αναγράφεται ανακριβής δασμολογική κλάση, όπως συνέβη στην υπόθεση της κύριας δίκης, ή αν σε τέτοιες περιπτώσεις πρέπει να θεωρηθεί ότι πρόκειται για «εισαγωγή» (άρθρο 2, στοιχείο β') ή «εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων» (άρθρο 4, σημείο 8) κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας.

76. Καίτοι τα ερωτήματα αφορούν την οδηγία 2008/118, εντούτοις αναζητούν, κατ' ουσίαν, το σημείο τομής μεταξύ του δικαίου του ειδικού φόρου καταναλώσεως και του τελωνειακού δικαίου. Ως εκ τούτου είναι σκόπιμο να αποσαφηνιστεί καταρχάς η σχέση μεταξύ των δύο αυτών κανονιστικών συνόλων.

1. Τελωνειακό δίκαιο και δίκαιο ειδικού φόρου καταναλώσεως

77. Σχεδόν το σύνολο της νομοθετικής εξουσίας και της εξουσίας εισπράξεως εσόδων στον τομέα των τελωνείων έχει ήδη εκχωρηθεί στην Ένωση. Η τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης ερείδεται στα άρθρα 28 ΣΛΕΕ έως 37 ΣΛΕΕ και αποτελείται, ιδίως, από τον τελωνειακό κώδικα, τις σχετικές εκτελεστικές διατάξεις και τη Συνδυασμένη Ονοματολογία. Μεταξύ άλλων, το ενωσιακό δίκαιο καθορίζει κατά τρόπο ενιαίο τους δασμούς που επιβάλλονται στα εξωτερικά σύνορα της Ένωσης.

78. Ο ειδικός φόρος καταναλώσεως δεν συνιστά τελωνειακή οφειλή αλλά εθνικό φόρο. Βαρύνει τον καταναλωτή ορισμένων προϊόντων, όπως για παράδειγμα τα προϊόντα καπνού, και εισπράττεται μέσω του κατασκευαστή ή του εμπόρου του προϊόντος.

79. Καίτοι η νομοθετική εξουσία και η εξουσία εισπράξεως στον τομέα των ειδικών φόρων καταναλώσεως παραμένει στα κράτη μέλη, εντούτοις οι εθνικές νομοθεσίες περί ειδικών φόρων καταναλώσεως εναρμονίστηκαν μερικώς μέσω οδηγιών που θεσπίστηκαν στο πλαίσιο της δημιουργίας της εσωτερικής αγοράς. Ωστόσο, σε αντίθεση με τους δασμούς, οι συντελεστές του ειδικού φόρου καταναλώσεως δεν είναι ίδιοι σε όλα τα κράτη μέλη²⁸.

2. Ο ειδικός φόρος καταναλώσεως με βάση την οδηγία 2008/118

80. Η οδηγία 2008/118 εναρμονίζει στα άρθρα 1, 2 και 7 τις προϋποθέσεις σχετικά με το απαιτητό των ειδικών φόρων καταναλώσεως.

81. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2008/118, επιβάλλεται ειδικός φόρος καταναλώσεως στην κατανάλωση των βιομηχανοποιημένων καπνών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2011/64²⁹.

82. Τα άρθρα 1 έως 5 της οδηγίας 2011/64 καθορίζουν ποια βιομηχανοποιημένα καπνά καλύπτει η οδηγία αυτή. Το ερώτημα, αν ο καπνός με τα χαρακτηριστικά που παρατέθηκαν από το αιτούν δικαστήριο εμπίπτει στην εν λόγω οδηγία και, κατά συνέπεια, υπόκειται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως πρέπει να κριθεί εν προκειμένω ανεξάρτητα από την απάντηση που θα δοθεί στο πρώτο ερώτημα. Τούτο, διότι δεν θα κριθεί με βάση τη Συνδυασμένη Ονοματολογία, αλλά με βάση την οδηγία 2011/64.

83. Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρείχε το αιτούν δικαστήριο, το αντικείμενο της υπό κρίση υποθέσεως είναι τεμαχισμένος καπνός, ο οποίος είναι κατάλληλος για κάπνισμα χωρίς να χρειάζεται προηγουμένως άλλη βιομηχανική κατεργασία και στον οποίο άνω του 25 % του βάρους των σωματιδίων καπνού έχει πλάτος κοπής μικρότερο από 1,5 χιλιοστόμετρο. Τα καπνά με τις ανωτέρω ιδιότητες υπάγονται ως «λεπτοκομμένος καπνός που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) σιγαρέτων» στην οδηγία 2011/64³⁰ και, ως εκ τούτου, και στην οδηγία 2008/118 περί ειδικού φόρου καταναλώσεως.

84. Περαιτέρω, το άρθρο 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/118 ορίζει ότι τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά την «εισαγωγή» τους στο έδαφος της Ένωσης.

28 — Η αρχική πρόταση της οδηγίας 2011/64 προέβλεπε την πλήρη εναρμόνιση των συντελεστών του ειδικού φόρου καταναλώσεως για τα προϊόντα καπνού. Τελικά η οδηγία περιορίστηκε στον καθορισμό ελάχιστων συντελεστών.

29 — Η οδηγία 2011/64 κωδικοποιεί τις οδηγίες 95/59, 92/79 και 92/80, στις οποίες αναφέρεται το κείμενο του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2008/118.

30 — Βλ. άρθρο 1 και άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο i, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

85. Το άρθρο 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118 ορίζει ως «εισαγωγή» προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως την είσοδο των προϊόντων στο έδαφος της Ένωσης «εκτός εάν τα προϊόντα, κατά την είσοδό τους [...] υπάγονται σε [...] τελωνειακό καθεστώς αναστολής [...]».

86. Τα επίμαχα προϊόντα εισήλθαν στο έδαφος της Ένωσης μέσω των σλοβενικών συνόρων. Κατά συνέπεια πρέπει να διευκρινισθεί αν κατά τον χρόνο αυτό υπήχθησαν σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής. Αν αυτό πράγματι συνέβη, τότε δεν έχει λάβει χώρα εισαγωγή³¹ και, συνεπώς, τα προϊόντα δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

87. Ως εκ τούτου είναι κρίσιμο να διευκρινιστεί το νόημα του «τελωνειακού καθεστώτος αναστολής» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας.

88. Σύμφωνα με τον ορισμό που περιέχεται στο άρθρο 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118³², ως «τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής νοείται οποιαδήποτε από τις ειδικές διαδικασίες που προβλέπονται [στον τελωνειακό κώδικα] σχετικά με την τελωνειακή επιτήρηση στην οποία υπόκεινται τα μη κοινοτικά εμπορεύματα κατά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, την προσωρινή εναπόθεση, τις ελεύθερες ζώνες ή ελεύθερες αποθήκες, καθώς και οποιοδήποτε από τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 84 παράγραφος 1 στοιχείο α' [του τελωνειακού κώδικα]». Στην τελευταία από τις τέσσερις αυτές περιπτώσεις εμπίπτει, μεταξύ άλλων, και το καθεστώς διαμετακομίσεως ή τελωνειακής αποταμιεύσεως.

89. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της Schenker³³, ο ανωτέρω ορισμός καλύπτει και την περίπτωση της τελωνειακής επιτηρήσεως κατ' άρθρο 37 TK (βλ. αναλυτικά κατωτέρω υπό σημείο α'). Αντιθέτως, οι λοιποί μετέχοντες στη διαδικασία θεωρούν ως κρίσιμο στοιχείο το αν τα προϊόντα τέθηκαν νομότυπα υπό προσωρινή αποταμίευση και υπήχθησαν νομίμως σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως ή τελωνειακής αποταμιεύσεως (βλ. αναλυτικά κατωτέρω υπό σημείο β').

α) Η τελωνειακή επιτήρηση ως τελωνειακό καθεστώς αναστολής κατά την έννοια της οδηγίας 2008/118

90. Καταρχάς πρέπει να εξεταστεί αν στην περίπτωση της κυρίας υποθέσεως έλαβε χώρα επιτήρηση από τις τελωνειακές αρχές προκειμένου, στη συνέχεια, να διευκρινισθεί αν η τελευταία στοιχειοθετεί, ως «ειδική διαδικασία τελωνειακής επιτηρήσεως», τελωνειακό καθεστώς αναστολής που αποκλείει την επιβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως.

ι) Η υπαγωγή σε τελωνειακή επιτήρηση στην περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης

91. Κατά το άρθρο 4, σημείο 13, TK, η επιτήρηση από τις τελωνειακές αρχές περιλαμβάνει όλες τις ενέργειες στις οποίες προβαίνουν οι τελωνειακές αρχές ώστε να εξασφαλίζουν την τήρηση της τελωνειακής νομοθεσίας και ενδεχομένως των άλλων διατάξεων που ισχύουν για τα ευρισκόμενα υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπορεύματα.

31 — Δεν υπάρχουν ενδείξεις για το ότι έλαβε χώρα «έξοδος» των επίδικων προϊόντων από καθεστώς τελωνειακής επιτηρήσεως ή από καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως ή τελωνειακής αποταμιεύσεως κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118. Κατά συνέπεια μένει να εξεταστεί αν τα προϊόντα υπήχθησαν σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής.

32 — Ο συγκεκριμένος ορισμός, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη εν προκειμένω, είναι ευρύτερος σε σχέση με εκείνον του τελωνειακού κώδικα, κατά τον οποίο καθεστώτα αναστολής θεωρούνται μόνο τα καθεστώτα του άρθρου 84, παράγραφος 1, στοιχείο α', TK.

33 — Βλ. το σημείο D.II.2.4 των έγγραφων παρατηρήσεων της.

92. Στην προκειμένη περίπτωση ξεκίνησε κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 37, παράγραφος 1, ΤΚ τη στιγμή που έλαβε χώρα το πραγματικό γεγονός της εισόδου των εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Η τυχόν ανακριβής επισήμανση των εμπορευμάτων δεν ασκεί επιρροή συναφώς. Τούτο, διότι η υπαγωγή των εμπορευμάτων σε τελωνειακή επιτήρηση δεν εξαρτάται από το νομότυπο της εισόδου τους στο έδαφος της Ένωσης³⁴.

93. Επίσης, η τελωνειακή επιτήρηση δεν τερματίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 37, παράγραφος 2, ΤΚ. Ειδικότερα, τα μη ενωσιακά εμπορεύματα παραμένουν υπό την επιτήρηση αυτή μέχρις ότου αλλάξουν τελωνειακό χαρακτήρα μετατρέπόμενα από μη ενωσιακά σε ενωσιακά εμπορεύματα, εισέλθουν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, επανεξαχθούν ή καταστραφούν³⁵. Τίποτα από όλα αυτά δεν έλαβε χώρα στην προκειμένη περίπτωση³⁶.

94. Εξίσου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τα εμπορεύματα απομακρύνθηκαν από την τελωνειακή επιτήρηση³⁷, δεδομένου ότι οι αρχές είχαν ανά πάσα στιγμή την πραγματική και νομική δυνατότητα να προβούν σε τελωνειακές ενέργειες και μάλιστα έκαναν χρήση της εν λόγω δυνατότητας στην Ουγγαρία.

95. Κατά συνέπεια μένει να αποσαφηνισθεί αν η τελωνειακή επιτήρηση στην οποία υπήχθησαν τα εμπορεύματα αποτελεί «ειδική διαδικασία τελωνειακής επιτηρήσεως» μη ενωσιακών προϊόντων κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118.

ii) Η έννοια της «ειδικής διαδικασίας τελωνειακής επιτηρήσεως»

96. Η διατύπωση «ειδική διαδικασία» («*besonderes Verfahren*») που περιέχει η γερμανική έκδοση του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 γεννά αμφιβολίες σχετικά με το κατά πόσον εννοεί ως τέτοια και την τελωνειακή επιτήρηση κατά την έννοια του άρθρου 37 ΤΚ.

97. Ειδικότερα, η λέξη «ειδική» δημιουργεί εκ πρώτης όψεως την εντύπωση ότι ο νομοθέτης της οδηγίας δεν θέλησε να αναγνωρίσει ως τελωνειακά καθεστώτα αναστολής όλες τις διαδικασίες τελωνειακής επιτηρήσεως, αλλά μόνον ορισμένες εξ αυτών, ο προσδιορισμός των οποίων παραμένει, ωστόσο, ασαφής.

98. Αντιθέτως, η έκφραση «κατά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας» που περιέχει το άρθρο 4, σημείο 6, της οδηγίας υποδηλώνει ότι η εν λόγω διάταξη θέτει ως κριτήριο την πράξη της διελεύσεως των συνόρων, η οποία αποτελεί την αφετηρία της τελωνειακής επιτηρήσεως, και ότι η αναστολή του ειδικού φόρου καταναλώσεως δεν άρχεται από τη μεταγενέστερη χρονική στιγμή της τελωνειακής διασαφήσεως.

99. Η προσέγγιση με βάση το κείμενο του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 στις διάφορες επίσημες γλώσσες της Ένωσης δεν οδηγεί σε ασφαλή συμπεράσματα. Για παράδειγμα, ενώ οι περισσότερες γλωσσικές εκδόσεις περιέχουν διατυπώσεις παρόμοιες με αυτή της γερμανικής³⁸, η ισπανική έκδοση δεν περιέχει τον περιορισμό που αναφέρεται σε «ειδικές» διαδικασίες τελωνειακής επιτηρήσεως³⁹.

34 — Βλ. απόφαση *Papismedon* κ.λπ. (C-195/03, EU:C:2005:131, σκέψη 22).

35 — Βλ. απόφαση *Papismedon* κ.λπ. (C-195/03, EU:C:2005:131, σκέψη 21).

36 — Ιδίως το εμπόρευμα δεν περιήλθε σε άλλο καθεστώς, δεδομένου ότι αυτό προϋποθέτει σύμφωνα με το άρθρο 79 ΤΚ τη θέση του σε ελεύθερη κυκλοφορία, η οποία εξαρτάται ιδίως από το αν καταβλήθηκαν οι εισαγωγικοί δασμοί. Βλ., συναφώς, απόφαση *D. Wandel* (C-66/99, EU:C:2001:69, σκέψη 36).

37 — Βλ. συναφώς τις προτάσεις μου στην υπόθεση *Papismedon* (C-195/03, EU:C:2004:572, σημείο 38).

38 — Βλ., ενδεικτικώς, τις διατυπώσεις «any one of the special procedures», «l'un des régimes spéciaux», «vastgestelde bijzondere procedure», «una delle procedure speciali», «um dos procedimentos especiais».

39 — «[R]égimen aduanero suspensivo»: cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) no 2913/92 en relación con el control aduanero del que su objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales [...]».

100. Ομοίως και το ιστορικό θεσπίσεως της εν λόγω διατάξεως δεν είναι διαφωτιστικό σχετικά με το αν η τελωνειακή επιτήρηση σχεδιάστηκε από τον νομοθέτη της οδηγίας ως «ειδική διαδικασία τελωνειακής επιτηρήσεως». Η αρχική πρόταση της Επιτροπής δεν περιείχε τη λέξη «ειδική». Συγκεκριμένα, κατά την εν λόγω πρόταση νοείται ως τελωνειακή διαδικασία ή καθεστώς αναστολής «οποιοδήποτε από τα καθεστώτα που προβλέπονται στον [τελωνειακό κώδικα] σχετικά με την τελωνειακή επιτήρηση στην οποία υπόκεινται τα μη κοινοτικά προϊόντα κατά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας»⁴⁰. Από την εν συνεχεία διαδικασία θεσπίσεως της διατάξεως δεν δύναται να συναχθεί κάποιο συμπέρασμα σχετικά με το αν και κατά πόσο η μεταγενέστερη πρόσθεση του επιθέτου «ειδική» σε πολλές γλωσσικές εκδόσεις είχε ως σκοπό τον περιορισμό των περιπτώσεων στις οποίες επέρχεται ανασταλτικό αποτέλεσμα όσον αφορά την επιβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως.

101. Δεδομένης της ασάφειας της χρησιμοποιούμενης ορολογίας, η σημασία της εν λόγω εκφράσεως πρέπει να αποσαφηνιστεί με βάση τη συστηματική και τελεολογική προσέγγιση. Αυτή συνηγορεί υπέρ της διασταλτικής ερμηνείας του όρου.

102. Προκειμένου να θεωρηθεί ότι οι «ειδικές διαδικασίες τελωνειακής επιτηρήσεως» αποτελούν αυτοτελή και από πρακτικής απόψεως συναφή περίπτωση τελωνειακού καθεστώτος αναστολής στο πλαίσιο του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, θα πρέπει να διακρίνεται από τις υπόλοιπες περιπτώσεις —και συγκεκριμένα από «την προσωρινή εναπόθεση, τις ελεύθερες ζώνες ή ελεύθερες αποθήκες, καθώς και οποιοδήποτε από τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 84 παράγραφος 1 στοιχείο α' του [τελωνειακού κώδικα]»— οι οποίες μπορούν επίσης να στοιχειοθετήσουν τελωνειακό καθεστώς αναστολής σύμφωνα με τον εν λόγω κανόνα.

103. Η δεύτερη περίπτωση, δηλαδή η «*προσωρινή εναπόθεση*», έχει ως αφετηρία την προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο⁴¹ και διαρκεί μέχρι το εμπόρευμα να λάβει τελωνειακό προορισμό.

104. Ως εκ τούτου, οι «ειδικές διαδικασίες τελωνειακής επιτηρήσεως» κατά την έννοια της πρώτης περιπτώσεως του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 θα πρέπει, με βάση την οικονομία της εν λόγω διατάξεως, να αφορούν τα πραγματικά και νομικά γεγονότα που λαμβάνουν χώρα από τη στιγμή της διελεύσεως των συνόρων μέχρι την προσκόμιση του εμπορεύματος στο τελωνείο, τα οποία ρυθμίζονται από τα άρθρα 37 έως 39 ΤΚ. Μεταξύ των γεγονότων αυτών συγκαταλέγεται και η τελωνειακή επιτήρηση.

105. Υπέρ της απόψεως ότι και η τελωνειακή επιτήρηση του άρθρου 37 ΤΚ αποτελεί μορφή τελωνειακής διαδικασίας αναστολής συνηγορεί πρωτίστως η αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2008/118, η οποία καταδεικνύει τον σκοπό που επιδίωξε ο νομοθέτης της οδηγίας.

106. Σύμφωνα με αυτή, η οδηγία στηρίζεται στην παραδοχή ότι «τα καθεστώτα αναστολής [...] προβλέπουν κατάλληλα μέτρα παρακολούθησεως, όταν τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως διέπονται από τις διατάξεις [του τελωνειακού κώδικα]»⁴² και, συνεπώς, «δεν είναι απαραίτητη η χωριστή εφαρμογή ενός συστήματος παρακολούθησης των ειδικών φόρων καταναλώσεως για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως υπάγονται σε κοινοτικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής ή τελωνειακή διαδικασία αναστολής».

40 — Βλ. άρθρο 4, παράγραφος 2, της προτάσεως της Επιτροπής για οδηγία του Συμβουλίου σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως της 26ης Φεβρουαρίου 2008 (COM[2008] 78 τελικό).

41 — Βλ. άρθρο 50 ΤΚ. Σύμφωνα με τον ορισμό που παρέχει το άρθρο 4, σημείο 19, ΤΚ, νοείται ως «προσκόμιση εμπορευμάτων στο τελωνείο» η ενημέρωση των τελωνειακών αρχών σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται για την προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο ή σε οποιοδήποτε άλλο μέρος έχει καθοριστεί ή εγκριθεί από τις τελωνειακές αρχές.

42 — Η υπογράμμιση δική μου.

107. Η άποψη ότι η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου καταναλώσεως αναστέλλεται ήδη τη στιγμή που το εμπόρευμα διέρχεται τα σύνορα συνάδει στην προκειμένη περίπτωση με το μέλημα του νομοθέτη της Ένωσης να αποτρέψει την επανάληψη των διαδικασιών (τόσο των τελωνειακών όσων και των συνδεόμενων με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως). Τούτο, διότι σύμφωνα με το άρθρο 37 TK τα εμπορεύματα υπόκεινται από τη στιγμή αυτή σε τελωνειακό έλεγχο και δεν υφίσταται ανάγκη⁴³ χωριστής παρακολουθήσεως των ειδικών φόρων καταναλώσεως.

108. Εξάλλου, αν ήθελε θεωρηθεί ότι η τελωνειακή επιτήρηση δεν δημιουργεί τελωνειακό καθεστώς αναστολής κατά την έννοια της οδηγίας και ότι κατά τη διέλευση των συνόρων γεννάται υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως, τότε ουσιαστικά δεν θα είχε νόημα η απαρίθμηση των υπολοίπων διαδικασιών⁴⁴ στο άρθρο 4, σημείο 6, της οδηγίας αυτής ως περιστάσεων που έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα ως προς την καταβολή του ειδικού φόρου καταναλώσεως, καθόσον ο ειδικός φόρος καταναλώσεως που θα είχε γίνει απαιτητός κατά την είσοδο των προϊόντων δεν θα έπαυε να είναι απαιτητός εξαιτίας του ότι τα προϊόντα υπήχθησαν στη συνέχεια σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής.

109. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, με βάση την οδηγία 2008/118, το ανασταλτικό αποτέλεσμα ως προς τον ειδικό φόρο καταναλώσεως πρέπει να επέρχεται από τη στιγμή που το εμπόρευμα υπόκειται σε τελωνειακή επιτήρηση κατά το άρθρο 37 TK και να διαρκεί για όσο διάστημα διαρκεί αυτή.

110. Κατά συνέπεια, το επίμαχο εμπόρευμα υπέκειτο από τη στιγμή της εισόδου του στο έδαφος της Ένωσης σε τελωνειακή επιτήρηση, η οποία αποτελεί «τελωνειακό καθεστώς αναστολής» κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, και ως εκ τούτου το εμπόρευμα δεν υπέκειτο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κατ' άρθρο 2, στοιχείο β', καθόσον δεν έλαβε χώρα εισαγωγή κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 8, της ως άνω οδηγίας.

111. Εφόσον η ανωτέρω άποψη ήθελε γίνει δεκτή, το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα καθίστανται άνευ αντικειμένου: Η εξέταση των επιμέρους διαδικασιών στις οποίες αναφέρονται τα ερωτήματα αυτά —προσωρινή εναπόθεση, εξωτερική διαμετακόμιση και τελωνειακή αποταμίευση— παρέλκει, δεδομένου ότι, καθόσον η τελωνειακή επιτήρηση στοιχειοθετεί από μόνη της ένα τελωνειακό καθεστώς αναστολής το οποίο αποκλείει την επιβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως, οι εν λόγω διαδικασίες, όπως εξάλλου και το θέμα των ανακριβών συνοδευτικών εγγράφων, δεν επηρεάζουν το κρίσιμο ζήτημα της υποχρέωσης καταβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως.

112. Εντούτοις, θα πρέπει προληπτικά να εξεταστεί και το ζήτημα της αξιολογήσεως των υπό κρίση πραγματικών περιστατικών στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι η τελωνειακή επιτήρηση δεν συνεπάγεται από μόνη της την υπαγωγή σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής.

113. Ειδικότερα πρέπει να εξεταστούν οι διαδικασίες τις οποίες αναφέρει το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα και να διερευνηθεί αν η αναγραφή εσφαλμένων στοιχείων δασμολογικής κατατάξεως στα συνοδευτικά έγγραφα θέτει υπό αμφισβήτηση την υπαγωγή των προϊόντων σε καθεστώς προσωρινής εναποθέσεως, την εξωτερική διαμετακόμιση στην Ουγγαρία και την εκεί υπαγωγή σε τελωνειακή αποταμίευση. Στο πλαίσιο αυτό θα θεωρήσω, με βάση τα στοιχεία που παρείχε το αιτούν δικαστήριο, ότι τα εμπορεύματα έφεραν σε όλες τις ανωτέρω διαδικασίες την (ανακριβή) διάκριση 2401 10 35 ΣΟ.

43 — Την αποτροπή της επαναλήψεως των διαδικασιών αναφέρει και η Επιτροπή στο πλαίσιο της αιτιολογήσεως της προτάσεως για τη θέσπιση της οδηγίας 2008/118, βλ. σ. 6 της αιτιολογικής εκθέσεως της από 26 Φεβρουαρίου 2008 προτάσεως της Επιτροπής για μία οδηγία του Συμβουλίου σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως.

44 — Η εν λόγω διάταξη αναφέρει την προσωρινή εναπόθεση, τις ελεύθερες ζώνες, τις ελεύθερες αποθήκες και τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 84, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα.

β) Η προσωρινή εναπόθεση, η εξωτερική διαμετακόμιση και η τελωνειακή αποταμίευση ως τελωνειακές διαδικασίες αναστολής κατά την έννοια της οδηγίας 2008/118

114. Όπως εξέθεσα προηγουμένως, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/118, τα προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά την *εισαγωγή* τους, ως τέτοια, δε, νοείται σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 8, η είσοδος στο έδαφος της Ένωσης, εκτός εάν τα προϊόντα υπάγονται σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής. Ως εκ τούτου η τελωνειακή οφειλή, η οποία συνδέεται με την εισαγωγή, και ο ειδικός φόρος καταναλώσεως συμπίπτουν από χρονικής απόψεως.

115. Η προσωρινή εναπόθεση και τα καθεστώτα εξωτερικής διαμετακόμισης και τελωνειακής αποταμίευσης αποτελούν σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, σε συνδυασμό με το άρθρο 84, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΤΚ, «τελωνειακές διαδικασίες αναστολής ή τελωνειακά καθεστώτα αναστολής» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας.

116. Ωστόσο, η οδηγία 2008/118 δεν ρυθμίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένα προϊόν τελεί υπό προσωρινή εναπόθεση ή υπό καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης ή τελωνειακής αποταμίευσης. Συνεπώς αυτές πρέπει να προσδιοριστούν βάσει των διατάξεων του τελωνειακού κώδικα. Το αν, λοιπόν, η αναγραφή ανακριβούς δασμολογικής κλάσεως συνεπάγεται τη γένεση οφειλής ειδικού φόρου καταναλώσεως εξαρτάται τελικά από το αν έχουν τηρηθεί οι επιταγές του τελωνειακού κώδικα.

117. Εντούτοις επισημαίνεται ότι η παράβαση του τελωνειακού κώδικα δεν πρέπει να έχει οπωσδήποτε ως αποτέλεσμα τη ματαίωση της υπαγωγής του εμπορεύματος σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118 και, συνεπώς, τη γένεση *οφειλής ειδικού φόρου καταναλώσεως*. Έτσι, στην υπό κρίση περίπτωση αυτό θα εξαρτηθεί από το αν η αναγραφή ανακριβούς δασμολογικής κλάσεως στα συνοδευτικά έγγραφα θα συνεπαγόταν τη γένεση τελωνειακής οφειλής κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 202 έως 205 ΤΚ.

ι) Προσωρινή εναπόθεση

118. Σύμφωνα με το άρθρο 50 ΤΚ, μέχρις ότου λάβουν τελωνειακό προορισμό, τα εμπορεύματα που προσκομίζονται στο τελωνείο θεωρείται ότι βρίσκονται στην τελωνειακή κατάσταση της προσωρινής εναποθέσεως αμέσως μετά την προσκόμισή τους.

119. Η προσκόμιση στο τελωνείο ρυθμίζεται από το άρθρο 40 ΤΚ και ορίζεται στο άρθρο 4, σημείο 19, ΤΚ ως ενημέρωση των τελωνειακών αρχών για την προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο ή σε οποιοδήποτε άλλο μέρος έχει εγκριθεί.

120. Σύμφωνα με το άρθρο 202, παράγραφος 1, ΤΚ, η παράβαση της υποχρέωσης προσκομίσεως του εμπορεύματος στο τελωνείο έχει ως αποτέλεσμα —λόγω της παράτυπης εισόδου στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς— τη γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή.

121. Εν προκειμένω, η υποχρέωση προσκομίσεως του εμπορεύματος στο τελωνείο εξαντλείται στην ενημέρωση ότι έχουν προσκομιστεί προϊόντα στο τελωνείο. Εντούτοις στην απόφαση Papismedon κ.λπ. το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη τα άρθρα 43 και 45 ΤΚ όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, έκρινε ότι υπάρχει σχέση συναρτήσεως μεταξύ συνοπτικής διασαφήσεως και νομότυπης προσκομίσεως στο τελωνείο και ότι δεν εκπληρώνεται η υποχρέωση προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο «εάν η [...] προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο συνοδεύεται από κατάθεση συνοπτικής διασαφήσεως ή διασαφήσεως περιλαμβάνουσας αναληθή περιγραφή του

είδους των εμπορευμάτων»⁴⁵.

122. Την εν λόγω συνάρτηση προβλέπει πλέον ρητώς το άρθρο 186, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού 2454/93 (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός ΤΚ)⁴⁶. Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, τα μη κοινοτικά εμπορεύματα που προσκομίζονται στο τελωνείο πρέπει να καλύπτονται από συνοπτική διασάφηση για σκοπούς προσωρινής εναποθέσεως, η οποία κατατίθεται το αργότερο κατά τη στιγμή της προσκομίσεώς τους.

123. Σε αντίθεση, όμως, με ό,τι συνέβη στην υπόθεση *Parismedon* κ.λπ. (στην οποία αναγραφόταν «μαγειρικά σκεύη» αντί του ορθού «μαγειρικά σκεύη και σιγαρέτα»), στην προκειμένη περίπτωση δεν αποκρύφθηκε η πραγματική φύση ενός μεγάλου μέρους των εμπορευμάτων. Δεν πρόκειται για παντελή έλλειψη ενημερώσεως, όσον αφορά ένα μέρος των εμπορευμάτων, ότι τα εμπορεύματα αυτά έχουν προσκομιστεί στο τελωνείο. Η μοναδική παρέκκλιση σε σχέση με την πραγματική κατάσταση είναι η αναγραφή της κλάσεως 2401 10 35 ΣΟ, καθόσον τα εμπορεύματα έπρεπε στην πραγματικότητα να υπαχθούν στην κλάση 2403 10 90 ΣΟ.

124. Ως εκ τούτου πρέπει να διευκρινισθεί αν και η κατ' ουσίαν ανακριβής αναγραφή της δασμολογικής κλάσεως σε μία συνοπτική διασάφηση για σκοπούς προσωρινής εναποθέσεως θεωρείται ως μη προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο και, συνεπώς, μπορεί να οδηγήσει στη γένεση τελωνειακής οφειλής και οφειλής ειδικού φόρου καταναλώσεως.

125. Η συνοπτική διασάφηση για σκοπούς προσωρινής εναποθέσεως διαφέρει από απόψεως περιεχομένου, αλλά και σκοπού, τόσο από τη συνοπτική διασάφηση, η οποία σύμφωνα με το άρθρο 36α ΤΚ κατατίθεται *πριν* από την προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο, όσο και από τη διασάφηση κατ' άρθρο 59 ΤΚ.

126. Ενώ σύμφωνα με τον τελωνειακό κώδικα και τις εκτελεστικές διατάξεις αυτού απαιτείται στη διασάφηση εισαγωγής και τη διασάφηση κατ' άρθρο 59 ΤΚ να αναγράφονται λεπτομερή στοιχεία σχετικά με την κατάταξη στη ΣΟ, αντιθέτως το άρθρο 186, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του εκτελεστικού κανονισμού ΤΚ δεν περιέχει τέτοια πρόβλεψη όσον αφορά τη συνοπτική διασάφηση για σκοπούς προσωρινής εναποθέσεως, παρά μόνο προβλέπει ότι οι λεπτομέρειες ορίζονται από τις τελωνειακές αρχές. Στο έντυπο αριθ. 0306 των γερμανικών τελωνειακών αρχών, για παράδειγμα, δεν ζητείται, σε σχέση με τα προϊόντα, η αναγραφή των δασμολογικών κλάσεων ΣΟ.

127. Το συμπέρασμα ότι στο πλαίσιο της συνοπτικής διασαφήσεως για σκοπούς προσωρινής εναποθέσεως δεν πρέπει να αποτελεί κρίσιμο ζήτημα η ορθή αναγραφή δασμολογικής κλάσεως προκύπτει εξάλλου και από τον σκοπό των διατάξεων που διέπουν τον συγκεκριμένο τύπο διασαφήσεως.

128. Η συνοπτική διασάφηση για σκοπούς προσωρινής εναποθέσεως έχει σκοπό να επιτρέψει στις τελωνειακές αρχές να εξακριβώσουν στα πόσον τα εμπορεύματα έχουν λάβει εγκαίρως τελωνειακό προορισμό⁴⁷ και αν τα εμπορεύματα στα οποία αναφέρεται βρίσκονται εναποτεθειμένα στα μέρη και υπό τις συνθήκες που έχουν καθοριστεί.

45 — Απόφαση *Parismedon* κ.λπ. (C-195/03, EU:C:2005:131, σκέψη 31).

46 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) 1063/2010 της Επιτροπής, της 18ης Νοεμβρίου 2010, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 307, σ. 1).

47 — Βλ. άρθρο 186, παράγραφος 7, του εκτελεστικού κανονισμού ΤΚ.

129. Από τον εν λόγω σκοπό προκύπτει ότι η αναγραφή ανακριβούς δασμολογικής κλάσεως δεν συνιστά από μόνη της παράβαση της υποχρεώσεως νομότυπης προσκομίσεως του εμπορεύματος στο τελωνείο, αρκεί να περιγράφεται κατ' ουσίαν ορθά το είδος του εμπορεύματος, να αναφέρεται ορθά η ποσότητά του και τα στοιχεία σχετικά με τη συσκευασία του να ανταποκρίνονται στα πραγματικά δεδομένα. Το ζήτημα αν αρκούν τα στοιχεία με βάση τις ανωτέρω απαιτήσεις δεν εξαρτάται πρωτίστως από την ορθή δήλωση του σχετικού κεφαλαίου των ΣΟ. Τούτο, διότι η Συνδυασμένη Ονοματολογία ταξινομεί διάφορων ειδών προϊόντα στο ίδιο κεφάλαιο. Είναι ενδεικτικό ότι το κεφάλαιο 24, το οποίο τυγχάνει εφαρμογής στην παρούσα περίπτωση, ισχύει τόσο για τα απορρίμματα καπνού όσο και για τα πούρα. Το αν μία περιγραφή προϊόντος, η οποία έγινε για τους σκοπούς της προσκομίσεως του προϊόντος στο τελωνείο και της προσωρινής του εναποθέσεως, μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι κατ' ουσίαν ορθή, αυτό πρέπει να εκτιμηθεί ανάλογα με το αν τα υφιστάμενα στοιχεία επιτρέπουν εν συνόλω μία σαφή αντιστοίχιση του προϊόντος προς τη διασάφηση.

130. Με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου εικάζεται ότι μία τέτοια αντιστοίχιση ήταν δυνατή κατά την προσκόμιση των προϊόντων στο τελωνείο. Ωστόσο, η σχετική κρίση εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

131. Καθόσον δεν έλαβε χώρα παρατυπία κατά την έννοια του άρθρου 202 ΤΚ, πρέπει να θεωρηθεί ότι το επίμαχο εμπόρευμα υπήχθη κατά τρόπο αποτελεσματικό σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 τη στιγμή που εισήλθε στη Σλοβενία και, συνεπώς, δεν έλαβε χώρα εισαγωγή κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής και δεν γεννήθηκε οφειλή ειδικού φόρου καταναλώσεως.

132. Ωστόσο μένει να αποσαφηνιστεί αν, παρά την αναγραφή εσφαλμένης δασμολογικής κλάσεως των προϊόντων που είχαν τεθεί υπό προσωρινή εναπόθεση, στη συνέχεια έλαβε χώρα αποτελεσματική υπαγωγή τους σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως και τα προϊόντα αυτά υπήχθησαν νομίμως σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως στην Ουγγαρία χωρίς να γεννηθεί μεταγενέστερα οφειλή ειδικού φόρου καταναλώσεως κατ' άρθρο 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118.

ii) Υπαγωγή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως και τελωνειακής αποταμιεύσεως

133. Κατά το άρθρο 59, παράγραφος 1, ΤΚ, κάθε εμπόρευμα που προορίζεται να υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο διασαφήσεως για το τελωνειακό αυτό καθεστώς. Στο πλαίσιο της διασαφήσεως αυτής πρέπει να παρέχονται ακριβή στοιχεία, η υποχρέωση, δε, αυτή περιλαμβάνει και τον καθορισμό της ορθής διακρίσεως κατά τη δασμολογική κατάταξη του εμπορεύματος⁴⁸. Αυτό ισχύει τόσο για το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως όσο και για το καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως. Η αναφορά ανακριβούς διακρίσεως συνιστά παράβαση της εν λόγω υποχρεώσεως.

134. Ωστόσο διαπιστώνεται ότι σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πρόκειται για την υπαγωγή εμπορευμάτων σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής, δηλαδή το ζητούμενο δεν είναι αν οφείλονται εισαγωγικοί δασμοί και σε τι ύψος. Όλα τα μη κοινοτικά προϊόντα δύναται καταρχήν να υπαχθούν σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως ή σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως, χωρίς αυτό να εξαρτάται από τη δασμολογική κλάση.

48 — Απόφαση DP grup EOOD (C-138/10, EU:C:2011:587, σκέψη 40), η οποία παραπέμπει στην απόφαση Top Hitz Holzvertrieb κατά Επιτροπής (378/87, EU:C:1989:209, σκέψη 26).

135. Πέραν αυτού πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το σύστημα των κανόνων περί δασμολογικής κατατάξεως είναι περίπλοκο και η εφαρμογή του δεν εξαρτάται μόνο από γεγονότα, αλλά και από νομικές εκτιμήσεις. Όπως φανερώνει και η υπό κρίση περίπτωση, η ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των κλάσεων της Συνδυασμένης Ονοματολογίας αποτελεί συχνά αντικείμενο δικαστικών διαφορών και δικαστικών αποφάσεων. Όμως κάθε σφάλμα που συμβαίνει στο πλαίσιο της δασμολογικής κατατάξεως δεν είναι αναγκαστικά σοβαρό.

136. Στην προκειμένη περίπτωση τα προϊόντα, καίτοι κατατάχθηκαν εσφαλμένα, εντούτοις δεν κατατάχθηκαν σε δασμολογική κλάση η οποία είναι παντελώς αντίθετη στη φύση τους. Αντιθέτως, η δηλωθείσα κλάση εμφανίζει σε γενικές γραμμές ανάλογα χαρακτηριστικά με την κλάση στην οποία πράγματι αντιστοιχούν. Βεβαίως, μία μεγάλη εταιρία μεταφορών και υπηρεσιών εφοδιασμού όπως είναι η Schenker εύλογα αναμένεται ότι διαθέτει εμπειρία στη δασμολογική κατάταξη προϊόντων. Ωστόσο, η κατάταξη στην οποία προέβη στην παρούσα περίπτωση δεν είναι προδήλως εσφαλμένη, ούτε παντελώς παράλογη.

137. Επίσης και η δυνατότητα της εκ των προτέρων λήψεως δεσμευτικών δασμολογικών πληροφοριών από τις τελωνειακές αρχές κατά τη διαδικασία του άρθρου 12, παράγραφος 1, ΤΚ και της εν συνεχεία αντίστοιχης σημάνσεως των προϊόντων δεν σημαίνει ότι κάθε ανακριβής κατάταξη πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα τη γένεση τελωνειακής οφειλής. Σε αντίθετη περίπτωση, το άρθρο 12 ΤΚ θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι οι μεταφορείς προϊόντων υποχρεούνται να υποβάλλουν αίτηση για τη διενέργεια της σχετικής διαδικασίας κάθε φορά που εγείρεται η παραμικρή αμφιβολία. Αυτό, αφενός, δεν θα ήταν πρακτικό για τον μεταφορέα και τις τελωνειακές αρχές, όπως τονίστηκε κατά τη διάρκεια της επ' ακροατηρίου συζήτησης, και, αφετέρου, θα ήταν αντίθετο προς τον σκοπό του άρθρου 12 ΤΚ, το οποίο θεσπίστηκε κατά κύριο λόγο ως προαιρετικό εργαλείο για την καλύτερη πρόβλεψη της τελωνειακής μεταχείρισεως ενός προϊόντος από τις τελωνειακές αρχές.

138. Επιπλέον πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το άρθρο 65 ΤΚ, σύμφωνα με το οποίο επιτρέπεται η διόρθωση σφαλμάτων της διασαφήσεως, θα καθίστατο άνευ αντικειμένου στην πράξη αν η αναγραφή εσφαλμένης δασμολογικής κλάσεως στη διασάφηση συνεπαγόταν αυτομάτως τη γένεση της τελωνειακής οφειλής.

139. Εν κατακλείδι φαίνεται ότι, αν η δήλωση ανακριβούς δασμολογικής κλάσεως στη διασάφηση για τους σκοπούς της διαδικασίας εξωτερικής διαμετακομίσεως ή τελωνειακής αποθηκεύσεως είχε ως κύρωση τη γένεση της τελωνειακής οφειλής ακόμη και στην περίπτωση που τα προϊόντα περιγράφονται σωστά, η εν λόγω κύρωση θα ήταν δυσανάλογη.

140. Καίτοι η σχετική κρίση εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου καταδεικνύουν ότι δεν πρόκειται για κατάφωρη περίπτωση παρατυπίας⁴⁹. Αν έτσι έχουν τα πράγματα, τότε το ανασταλτικό αποτέλεσμα του άρθρου 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118 διατηρείται και κατά τη διάρκεια της μεταφοράς στην Ουγγαρία και της εκεί αποθηκεύσεως. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση αυτή δεν έχει γεννηθεί οφειλή ειδικού φόρου καταναλώσεως καθόσον δεν πρόκειται για «εισαγωγή» κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας.

3. Συμπέρασμα επί του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος

141. Συνεπώς, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, πρέπει στο δεύτερο και το τρίτο ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι τα επίμαχα προϊόντα, τα οποία από τη στιγμή της εισόδου τους στο έδαφος της Ένωσης τελούσαν υπό τελωνειακή επιτήρηση στοιχειοθετούσα «τελωνιακό καθεστώς αναστολής» κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, δεν κατέστησαν υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά το άρθρο 2, στοιχείο β', καθόσον δεν έλαβε χώρα εισαγωγή τους κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 8, της ως άνω οδηγίας, και ότι δεν γεννήθηκε οφειλή παρά την αναγραφή

49 — Βλ. συναφώς τα εκτεθέντα ανωτέρω στα σημεία 134 έως 137 των παρούσων προτάσεων.

ανακριβών στοιχείων στα συνοδευτικά έγγραφα. Το άρθρο 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι, ακόμη και στην περίπτωση της δηλώσεως ανακριβούς δασμολογικής κλάσεως, μπορεί να θεωρηθεί ότι τα προϊόντα υπήχθησαν σε καθεστώς προσωρινής εναποθέσεως, εξωτερικής διαμετακομίσεως ή τελωνειακής αποταμιεύσεως, και συνεπώς σε «τελωνειακό καθεστώς αναστολής», υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή των προϊόντων με βάση το είδος τους υπήρξε ορθή, ενώ και η ποσότητα των προϊόντων και τα στοιχεία σχετικά με τη συσκευασία τους ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Αν έτσι έχουν τα πράγματα, τότε τα προϊόντα δεν έχουν καταστεί υποκείμενα στον ειδικό φόρο καταναλώσεως κατ' άρθρο 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/118, καθόσον δεν έλαβε χώρα «εισαγωγή» κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 8, της οδηγίας αυτής.

Γ — Επί του τέταρτου ερωτήματος

142. Με το τέταρτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν ο όρος «παρατυπία» έχει στο πλαίσιο του άρθρου 38 της οδηγίας 2008/118 την έννοια ότι περιλαμβάνει τις περιπτώσεις στις οποίες η δασμολογική κλάση που αναγράφεται στα τελωνειακά έγγραφα που συνοδεύουν τα προϊόντα είναι ανακριβής.

143. Το άρθρο 38 της οδηγίας 2008/118 δεν ρυθμίζει τη γένεση της οφειλής ειδικού φόρου καταναλώσεως, όπως κάνουν τα άρθρα 2 και 7 της οδηγίας αυτής, αλλά επιλύει πιθανές συγκρούσεις μεταξύ περισσοτέρων κρατών μελών σχετικά με την αρμοδιότητα εισπράξεως του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Ως εκ τούτου, η ερμηνεία του όρου «παρατυπία» έχει σημασία μόνο στο πλαίσιο του ζητήματος σχετικά με το κράτος μέλος το οποίο δικαιούται να εισπράξει τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, όχι όμως για το ζήτημα του αν έχει γεννηθεί οφειλή ειδικού φόρου καταναλώσεως.

144. Κατά το άρθρο 38, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, σε περίπτωση που διαπραχθεί παρατυπία κατά τη διάρκεια διακινήσεως προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος στο οποίο τέθηκαν σε ανάλωση, τα προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ο οποίος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε η παρατυπία.

145. Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 38, παράγραφος 4, της οδηγίας 2008/118 ορίζει ως «παρατυπία» την κατάσταση που δημιουργείται κατά τη διάρκεια διακινήσεως υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων, βάσει του άρθρου 33, παράγραφος 1, ή του άρθρου 36, παράγραφος 1, η οποία δεν καλύπτεται από το άρθρο 37⁵⁰ και λόγω της οποίας δεν περατώθηκε με κανονικό τρόπο μια διακίνηση ή μέρος μιας διακινήσεως προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως⁵¹.

146. Εν προκειμένω, διακίνηση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά την έννοια της οδηγίας 2008/118 λαμβάνει χώρα σε περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος, κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς⁵² σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτό ή αγοράστηκαν από πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος και αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή.

147. Λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της υπό κρίση περιπτώσεως διαπιστώνεται ότι εν προκειμένω δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 38, παράγραφος 4, της οδηγίας 2008/118.

50 — Το άρθρο 37 της οδηγίας 2008/118 καλύπτει περιπτώσεις ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας.

51 — Βλ. άρθρο 10, παράγραφος 6, της οδηγίας 2008/118, όπου παρέχεται ο ορισμός της «παρατυπίας» στο πλαίσιο του καθεστώτος αναστολής.

52 — Κατά τον ορισμό του άρθρου 33, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ως «κατοχή για εμπορικούς σκοπούς» νοείται, μεταξύ άλλων, η κατοχή προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως από μη ιδιώτη.

148. Αφενός, τα προϊόντα δεν τέθηκαν σε ανάλωση στη Σλοβενία, αλλά τελούσαν σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής. Αφετέρου, η Schenker δεν κατείχε τα προϊόντα στην Ουγγαρία προκειμένου να τα παραδώσει ή να τα χρησιμοποιήσει κατά την έννοια του άρθρου 33 της οδηγίας 2008/118, αλλά προετίθετο να τα μεταφέρει περαιτέρω στην Ουκρανία.

149. Κατά συνέπεια πρέπει να γίνει δεκτή η άποψη της Επιτροπής, της Ουγγαρίας και της Schenker και να διαπιστωθεί ότι, στην υπό κρίση περίπτωση, η αναγραφή ανακριβούς δασμολογικής κλάσεως δεν έχει ως αποτέλεσμα τη διάπραξη κάποιας μορφής παρατυπίας από αυτές που περιλαμβάνει το άρθρο 38 της οδηγίας 2008/118.

VI – Πρόταση

150. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

Προϊόν όπως το επίμαχο, που δύναται να χρησιμοποιηθεί ως καπνός για κάπνισμα χωρίς περαιτέρω κατεργασία, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι καπνός «light air cured» κατά την έννοια του κωδικού ΣΟ 2401 10 35, αλλά, εφόσον δεν αποτελείται ως επί το πλείστον από απορρίμματα καπνού, πρέπει να θεωρηθεί ότι ανήκει στα «άλλα καπνά [...] που έχουν βιομηχανοποιηθεί» και να καταταχθεί στην κλάση 2403 ΣΟ. Αν πρόκειται περαιτέρω για εμπόρευμα χύδην, συμπιεσμένο και συσκευασμένο σε χαρτοκιβώτια καθαρού βάρους 30 kg, πρέπει να υπαχθεί στη διάκριση 2403 10 90 ΣΟ.

Δεδομένου ότι τα επίμαχα προϊόντα τελούσαν από τη στιγμή της εισόδου τους στο έδαφος της Ένωσης υπό τελωνειακή επιτήρηση, η οποία στοιχειοθετεί «τελωνιακό καθεστώς αναστολής» κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, δεν κατέστησαν υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά το άρθρο 2, στοιχείο β', καθόσον δεν έλαβε χώρα εισαγωγή τους κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 8, της ως άνω οδηγίας, και δεν γεννήθηκε οφειλή παρά την αναγραφή ανακριβών στοιχείων στα συνοδευτικά έγγραφα. Το άρθρο 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι, ακόμη και στην περίπτωση της δηλώσεως ανακριβούς δασμολογικής κλάσεως, μπορεί να θεωρηθεί ότι τα προϊόντα υπήχθησαν σε καθεστώς προσωρινής εναποθέσεως, εξωτερικής διαμετακομίσεως ή τελωνειακής αποταμιεύσεως, και συνεπώς σε «τελωνιακό καθεστώς αναστολής», υπό την προϋπόθεση ότι τα προϊόντα περιγράφηκαν σωστά με βάση το είδος τους και η ποσότητα των προϊόντων και τα στοιχεία σχετικά με τη συσκευασία τους ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Αν έτσι έχουν τα πράγματα, τότε τα προϊόντα δεν έχουν καταστεί υποκείμενα στον ειδικό φόρο καταναλώσεως κατ' άρθρο 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/118, καθόσον δεν έλαβε χώρα «εισαγωγή» κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 8, της οδηγίας αυτής.

Η αναγραφή ανακριβούς δασμολογικής κλάσεως στην προκειμένη περίπτωση δεν έχει ως αποτέλεσμα τη διάπραξη κάποιας μορφής παρατυπίας από αυτές που αναφέρονται στο άρθρο 38 της οδηγίας 2008/118.