



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 8ης Σεπτεμβρίου 2016*

[Κείμενο διορθωμένο με διάταξη της 6ης Οκτωβρίου 2016]

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό δασμολόγιο — Συνδυασμένη Ονοματολογία — Κατάταξη των εμπορευμάτων — Ερμηνεία δασμολογικής διακρίσεως της Συνδυασμένης Ονοματολογίας — Οδηγία 2008/118/ΕΚ — 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»

Στην υπόθεση C-409/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Debrecen, Ουγγαρία) με απόφαση της 15ης Ιουλίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Αυγούστου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, A. Tizzano, αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του πέμπτου τμήματος, A. Borg Barthet (εισηγητή), E. Levits και M. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: I. Illésy, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 25ης Νοεμβρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft., εκπροσωπούμενη από τους E. Czeglédi και E. Sieber-Fazakas, ügyvédek,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

- η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága, εκπροσωπούμενη από τις A. Keresztesi και G. Kiss,
- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér Miklós και G. Koós,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek και J. Vlácil,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις K. Talabér-Ritz, L. Grønfeldt και F. Tomat,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, η οποία ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 4ης Φεβρουαρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των δασμολογικών διακρίσεων 2401 10 35 και 2403 10 90 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (στο εξής: ΣΟ), η οποία περιλαμβάνεται στο παράρτημα I του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ) 861/2010 της Επιτροπής, της 5ης Οκτωβρίου 2010 (ΕΕ 2010, L 284, σ. 1) (στο εξής: κανονισμός 2658/87), καθώς και του άρθρου 2, στοιχείο β', του άρθρου 4, σημεία 6 και 8, και του άρθρου 38 της οδηγίας 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 του Συμβουλίου (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).
- 2 Η ως άνω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο 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 Főigazgatósága (Γενικής Διεύθυνσης τελωνείων και φορολογίας της περιφέρειας Alföld-Nord, υπαγόμενης στην Εθνική Διοίκηση Οικονομικών και Τελωνείων, Ουγγαρία) (στο εξής: ΓΔ τελωνείων), σχετικά με τη δασμολογική κατάταξη του καπνού *light air cured* στο πλαίσιο της ΣΟ και της ενδεχόμενης υπαγωγής του σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Διεθνές δίκαιο

- 3 Το Συμβούλιο Τελωνειακής Συνεργασίας, νυν Παγκόσμιος Οργανισμός Τελωνείων (ΠΟΤ), συστάθηκε με την ιδρυτική του Σύμβαση, η οποία συνήφθη στις Βρυξέλλες στις 15 Δεκεμβρίου 1950. Το εναρμονισμένο σύστημα περιγραφής και κωδικοποίησης των εμπορευμάτων (στο εξής: ΕΣ) καταρτίστηκε από τον ΠΟΤ και θεσπίστηκε με τη διεθνή Σύμβαση για το εναρμονισμένο σύστημα περιγραφής και κωδικοποίησης των εμπορευμάτων (στο εξής: Σύμβαση για το ΕΣ), που συνήφθη στις Βρυξέλλες στις 14 Ιουνίου 1983 και εγκρίθηκε, μαζί με το τροποποιητικό της πρωτόκολλο της 24ης Ιουνίου 1986, εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με την απόφαση 87/369/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Απριλίου 1987 (ΕΕ 1987, L 198, σ. 1).
- 4 Δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, της Συμβάσεως για το ΕΣ, κάθε συμβαλλόμενο μέρος αναλαμβάνει τη δέσμευση να έχει δασμολογική και στατιστική ονοματολογία σύμφωνη με το ΕΣ, να χρησιμοποιεί όλες τις κλάσεις και διακρίσεις του συστήματος αυτού χωρίς προσθήκες ή τροποποιήσεις, καθώς και τους σχετικούς κωδικούς, και να ακολουθεί την αρίθμηση του εν λόγω

συστήματος. Κάθε συμβαλλόμενο μέρος αναλαμβάνει, επίσης, την υποχρέωση να εφαρμόζει τους γενικούς κανόνες για την ερμηνεία του ΕΣ, καθώς και όλες τις σημειώσεις των τμημάτων, των κεφαλαίων και των διακρίσεων του ΕΣ και να μην τροποποιεί το περιεχόμενό τους.

5 Ο ΠΟΤ εγκρίνει, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 της Συμβάσεως για το ΕΣ, τις επεξηγηματικές σημειώσεις και τις γνωμοδοτήσεις περί δασμολογικής κατατάξεως που εκδίδει η επιτροπή του ΕΣ.

6 Οι επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με την κλάση 2401 του ΕΣ έχουν ως εξής:

«24.01 – Καπνά ακατέργαστα ή που δεν έχουν βιομηχανοποιηθεί. Απορρίμματα καπνού.

2401.10 – Καπνά χωρίς αφαίρεση των μίσχων

2401.20 – Καπνά με μερική ή ολική αφαίρεση των μίσχων

2401.30 – Απορρίμματα καπνού

Η κλάση αυτή περιλαμβάνει:

1) Καπνό στη φυσική του κατάσταση, σε ολόκληρες πλάκες ή σε φύλλα και φύλλα αποξηραμένα ή τα οποία έχουν υποστεί ζύμωση. Τα εν λόγω φύλλα μπορεί να είναι ολόκληρα ή απομισχωμένα, περικεκομμένα ή μη, τεθραυσμένα ή ακόμα και κομμένα σε κανονικό σχήμα, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι δεν πρόκειται για προϊόν έτοιμο για κάπνισμα.

Φύλλα καπνού ανάμικτα, απομισχωμένα, εμβυθισμένα σε υγρό κατάλληλης συνθέσεως ώστε να αποτραπεί η μούχλα και η αποξηράνση και, επιπροσθέτως, να διατηρηθεί ακέραια η γεύση, επίσης περιλαμβάνονται στην παρούσα κλάση.

2) Απορρίμματα καπνού, όπως μίσχους, βάσεις φύλλων, νευρώσεις, κατάλοιπα και σκόνες που προέρχονται από τη μεταφορά και διακίνηση των φύλλων ή την παραγωγή τελικών προϊόντων καπνού.

[...]

7 Κατά τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του ΕΣ για την κλάση 2403 της ΣΟ:

«24.03 – Άλλα καπνά και υποκατάστατα του καπνού, που έχουν βιομηχανοποιηθεί. Καπνά “ομογενοποιημένα” ή “ανασχηματισμένα”. Εκχυλίσματα και βάρματα καπνού.

2403.10 – Καπνός για κάπνισμα, έστω και αν περιέχει υποκατάστατα του καπνού σε οποιαδήποτε αναλογία

— Άλλα:

2403.91 – – Καπνά “ομογενοποιημένα” ή “ανασχηματισμένα”

2403.99 – – Άλλα

Η κλάση αυτή περιλαμβάνει:

1) Καπνό για κάπνισμα, έστω και αν περιέχει υποκατάστατα του καπνού σε οποιαδήποτε αναλογία, λ.χ. βιομηχανοποιημένο καπνό για πίπα ή για την κατασκευή τσιγάρων.

[...]

Το δίκαιο της Ένωσης

Η Συνδυασμένη Ονοματολογία

- 8 Η δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων που εισάγονται στην Ευρωπαϊκή Ένωση διέπεται από τη ΣΟ.
- 9 Δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 1, του κανονισμού 2658/87, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θεσπίζει κάθε χρόνο κανονισμό ο οποίος περιλαμβάνει το πλήρες κείμενο της ΣΟ και των συντελεστών των δασμών, όπως προκύπτει από τα μέτρα που θεσπίζονται από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή από την Επιτροπή. Ο κανονισμός αυτός εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου του επόμενου έτους.
- 10 Η ΣΟ, ως είχε κατά τον χρόνο των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης πραγματικών περιστατικών, τα οποία έλαβαν χώρα κατά το έτος 2011, περιέχεται στον κανονισμό 861/2010.
- 11 Οι γενικοί κανόνες για την ερμηνεία της ΣΟ, οι οποίοι περιλαμβάνονται στο πρώτο μέρος, τίτλος I, Α, αυτής, ορίζουν τα ακόλουθα:

«Η κατάταξη των εμπορευμάτων στη [ΣΟ] 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.

[...]

2. α) Κάθε αναφορά σ' ένα είδος μέσα σε ορισμένη κλάση καλύπτει το είδος αυτό, έστω και αν δεν είναι πλήρες ή τελειωμένο, με την προϋπόθεση ότι, στην κατάσταση που παρουσιάζεται, εμφανίζει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του πλήρους ή του τελειωμένου είδους. Καλύπτει επίσης το πλήρες ή τελειωμένο είδος ή αυτό που θεωρείται σαν τέτοιο, βάσει των προηγούμενων διατάξεων, στην περίπτωση που αυτό παρουσιάζεται ασυναρμολόγητο ή αποσυναρμολογημένο.
β) Κάθε αναφορά σε μία ύλη μέσα σε ορισμένη κλάση καλύπτει την ύλη αυτή, είτε σε αμιγή κατάσταση είτε αναμειγμένη ή και συνδυασμένη με άλλες ύλες. Επίσης, κάθε αναφορά σε τεχνουργήματα από ορισμένη ύλη καλύπτει τα τεχνουργήματα που αποτελούνται εξ ολοκλήρου ή μερικώς από την ύλη αυτή. Η κατάταξη των αναμειγμένων αυτών προϊόντων ή των συνθέτων αυτών ειδών γίνεται σύμφωνα με τις αρχές που αναφέρονται στον κανόνα 3.
3. Όταν εμπορεύματα πρέπει, εκ πρώτης όψεως, να καταταγούν σε δύο ή περισσότερες κλάσεις, σε εφαρμογή του κανόνα 2β ή σε κάθε άλλη περίπτωση, η κατάταξη γίνεται σύμφωνα με τα παρακάτω:
 - α) η περισσότερο εξειδικευμένη κλάση πρέπει να έχει προτεραιότητα έναντι των κλάσεων με γενικότερο περιεχόμενο. Εντούτοις, όταν δύο ή περισσότερες κλάσεις καλύπτουν κάθε μία ένα μόνο τμήμα των υλών που αποτελούν ένα αναμειγμένο προϊόν ή ένα σύνθετο είδος ή ένα μόνο τμήμα των ειδών, στην περίπτωση εμπορευμάτων που παρουσιάζονται σε σύνολα συσκευασμένα για τη λιανική πώληση, αυτές οι κλάσεις πρέπει να θεωρούνται, σε σχέση με αυτό το προϊόν ή αυτό το είδος, ως εξίσου εξειδικευμένες έστω και αν μία από αυτές δίνει μια περισσότερο ακριβή ή περισσότερο πλήρη περιγραφή.

- β) Τα αναμειγμένα προϊόντα, τα τεχνουργήματα και τα είδη που αποτελούνται από διάφορες ύλες ή προκύπτουν από τη συναρμολόγηση διαφόρων αντικειμένων, καθώς και τα εμπορεύματα που παρουσιάζονται σε σύνολα συσκευασμένα για τη λιανική πώληση, στα οποία η κατάταξη δεν μπορεί να γίνει με εφαρμογή του κανόνα 3α, κατατάσσονται σύμφωνα με την ύλη ή το είδος που δίνει σ' αυτά τον ουσιώδη τους χαρακτήρα, όταν είναι δυνατός αυτός ο καθορισμός.
- γ) Στις περιπτώσεις που η κατάταξη του εμπορεύματος δεν μπορεί να γίνει σύμφωνα με τον κανόνα 3α ή 3β, τότε αυτό κατατάσσεται στην τελευταία κατά σειρά αρίθμησης κλάση μεταξύ των κλάσεων που μπορούν έγκυρα να ληφθούν υπόψη.

4. Τα εμπορεύματα που η κατάταξή τους δεν μπορεί να γίνει με βάση τους παραπάνω αναφερόμενους κανόνες κατατάσσονται στην κλάση που αναφέρεται στα περισσότερα ανάλογα είδη.

[...]

6. Η κατάταξη των εμπορευμάτων στις διακρίσεις μιας και της αυτής κλάσης καθορίζεται νόμιμα σύμφωνα με το κείμενο των διακρίσεων αυτών και των σημειώσεων των διακρίσεων, καθώς και αναλογικά (*mutatis mutandis*), σύμφωνα με τους παραπάνω κανόνες, δεδομένου ότι μπορούν να συγκριθούν μόνον οι διακρίσεις του αυτού επιπέδου. Εκτός αντιθέτων διατάξεων, για τους σκοπούς του κανόνα αυτού εφαρμόζονται επίσης οι σημειώσεις των τμημάτων και των κεφαλαίων.»

12 Το δεύτερο μέρος της ΣΟ περιλαμβάνει το τμήμα IV, το οποίο αφορά τα «[π]ροϊόντα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξίδι. Καπνά και βιομηχανοποιημένα υποκατάστατα καπνού». Το τμήμα αυτό περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, το κεφάλαιο 24, με τίτλο «Καπνά και βιομηχανοποιημένα υποκατάστατα καπνού». Το κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει τις ακόλουθες δασμολογικές κλάσεις:

«1. Το κεφάλαιο αυτό δεν περιλαμβάνει τα φαρμακευτικά τσιγάρα (κεφάλαιο 30).

Κωδικός ΣΟ (CN-code)	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 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 10 60	Καπνά <i>sun-cured</i> ανατολικού τύπου	11,2 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 10 70	– – Καπνά dark air cured	11,2 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 10 85	– – Καπνά <i>flue-cured</i>	11,2 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 10 95	– – Άλλα:	10 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 20	– Καπνά με μερική ή ολική αφαίρεση των μίσχων		

2401 20 35	-- Καπνά <i>light air cured</i>	11,2 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 20 60	-- Καπνά <i>sun-cured</i> ανατολικού τύπου	11,2 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 20 70	-- Καπνά <i>dark air cured</i>	11,2 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 20 85	-- Καπνά <i>flue-cured</i>	11,2 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 20 95	-- Άλλα:	11,2 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2401 30 00	-- Απορρίμματα καπνού	11,2 MIN 22 ευρώ MAX 56 ευρώ/100 kg/net	--
2402	Πούρα (στα οποία περιλαμβάνονται και εκείνα με κομμένα τα άκρα), πουράκια και τσιγάρα, από καπνό ή υποκατάστατα του καπνού:		
2402 10 00	-- Πούρα (στα οποία περιλαμβάνονται και εκείνα με κομμένα τα άκρα) και πουράκια, που περιέχουν καπνό	26	1.000 p/st
2402 20	-- Τσιγάρα που περιέχουν καπνό		
2402 20 10	-- Που περιέχουν γαρίφαλο	10	1.000 p/st
2402 20 90	-- Άλλα:	57,6	1.000 p/st
2402 90 00	-- Άλλα:	57,6	--
2403	Άλλα καπνά και υποκατάστατα του καπνού, που έχουν βιομηχανοποιηθεί. Καπνά «ομογενοποιημένα» ή «ανασηματισμένα».		
2403 10	-- Καπνός για κάπνισμα, έστω και αν περιέχει υποκατάστατα του καπνού σε οποιαδήποτε αναλογία		
2403 10 10	-- Σε άμεσες συσκευασίες καθαρού περιεχομένου που δεν υπερβαίνει τα 500 g	74,9	--
2403 10 90	-- Άλλα:	74,9	--
	-- Άλλα:		
2403 91 00	-- Καπνά «ομογενοποιημένα» ή «ανασηματισμένα»	16,6	--
2403 99	-- Άλλα:		
2403 99 10		41,6	--

	--- Καπνός για μάσημα και καπνός για εισπνοή (ταμπάκος)		
2403 99 90	--- Άλλα	16,6	---».

- 13 Οι καταρτισθείσες από την Επιτροπή επεξηγηματικές σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ 2008, C 133, σ. 1), ως είχαν κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, αναφέρουν τα εξής σε σχέση με την κλάση 2401 της ΣΟ:

«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, αριθ. 1.

Ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

[...]

β) καπνά “light air-cured” του τύπου Burley, περιλαμβανομένων και των υβριδίων του 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 κυμαίνεται από ανοικτό καστανό ως ερυθρωπό. Άλλα χρώματα και συνδυασμοί χρωμάτων προκύπτουν συχνά από διαφορές στην ωριμότητα ή στις τεχνικές καλλιέργειας και αποξηράνσεως·

γ) καπνά “light air-cured” του τύπου Maryland: τα καπνά που έχουν αποξηρανθεί με ρεύμα θερμού αέρα σε φυσικές 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 κυμαίνεται από ανοικτό κίτρινο έως σκούρο κόκκινο (του κερασιού). Άλλα χρώματα και συνδυασμοί χρωμάτων προκύπτουν συχνά από διαφορές στην ωριμότητα ή στις τεχνικές καλλιέργειας και αποξηράνσεως·

[...]».

- 14 Κατά τις επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ αναφορικά με τη δασμολογική διάκριση 24 03 10 90 της ΣΟ:

«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 [της ΣΟ]).

Επίσης, υπάγονται στις παρούσες δασμολογικές διακρίσεις τα προϊόντα τα οποία αποτελούνται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει από ουσίες άλλες από τον καπνό και τα οποία εμπίπτουν στον ανωτέρω ορισμό. Αντιθέτως, αποκλείονται τα προϊόντα τα οποία αποτελούνται εξ ολοκλήρου από ουσίες άλλες από τον καπνό τα οποία προορίζονται για ιατρική χρήση (κεφάλαιο 30).

Επίσης, εμπίπτει στις ανωτέρω δασμολογικές διακρίσεις ο κομμένος καπνός (*[cut cigarette rag]*), μίγμα καπνού το οποίο χρησιμοποιείται για την κατασκευή τσιγάρων.»

Ο τελωνειακός κώδικας

- 15 Το άρθρο 4, σημείο 19, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 955/1999 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 1999 (ΕΕ 1999, L 119, σ. 1) και με τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005 (ΕΕ 2005, L 117, σ. 13) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας), ορίζει τα ακόλουθα:

«Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, νοούνται ως:

[...]

19) «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».

- 16 Το άρθρο 37 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας υπόκεινται σε τελωνειακή επιτήρηση από τη στιγμή της εισόδου τους. Μπορούν επίσης να υποβληθούν σε τελωνειακούς ελέγχους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Παραμένουν υπό την επιτήρηση αυτή όσο διάστημα χρειάζεται ενδεχομένως για τον καθορισμό του τελωνειακού τους χαρακτήρα και, εφόσον πρόκειται για μη κοινοτικά εμπορεύματα και με την επιφύλαξη του άρθρου 82 παράγραφος 1, μέχρις ότου είτε αλλάξουν τελωνειακό χαρακτήρα, είτε εισαχθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, είτε επανεξαχθούν ή καταστραφούν σύμφωνα με το άρθρο 182.»

- 17 Το άρθρο 38, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας πρέπει να προσκομίζονται χωρίς καθυστέρηση από το πρόσωπο που πραγματοποίησε την είσοδο αυτή, χρησιμοποιώντας κατά περίπτωση, την οδό που καθορίζει η τελωνειακή αρχή και σύμφωνα με τους όρους που καθορίζονται από την αρχή αυτή:

α) είτε στο τελωνείο που καθορίζει η τελωνειακή αρχή ή σε οποιοδήποτε άλλο χώρο που καθορίζει ή εγκρίνει η αρχή αυτή,

β) είτε σε ελεύθερη ζώνη, εφόσον η είσοδος των εμπορευμάτων στην ελεύθερη αυτή ζώνη γίνεται απευθείας:

— διά θαλάσσης ή αέρος,

— με χερσαία μεταφορά, χωρίς να χρησιμοποιείται άλλο μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, όταν πρόκειται για ελεύθερη ζώνη που πρόσκειται σε χερσαίο σύνορο μεταξύ κρατών μελών και τρίτης χώρας.»

18 Το άρθρο 40 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας προσκομίζονται στο τελωνείο από το πρόσωπο που τα εισκομίζει στο εν λόγω έδαφος ή, κατά περίπτωση, από το πρόσωπο που αναλαμβάνει τη μεταφορά των εμπορευμάτων μετά την είσοδο αυτήν, εκτός από την περίπτωση μεταφορικών μέσων τα οποία απλώς διασχίζουν τον εναέριο χώρο ή τα χωρικά ύδατα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, χωρίς στάση σε αυτό. Το πρόσωπο που προσκομίζει τα εμπορεύματα οφείλει παράλληλα να παραπέμπει στη συνοπτική διασάφηση ή την τελωνειακή διασάφηση, η οποία έχει κατατεθεί προηγουμένως για τα εμπορεύματα αυτά.»

19 Κατά το άρθρο 79 του τελωνειακού κώδικα:

«Η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία προσδίδει σε κάθε μη κοινοτικό εμπόρευμα τον τελωνειακό χαρακτήρα του κοινοτικού εμπορεύματος.

Η πράξη αυτή συνεπάγεται την εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής, τη διεκπεραίωση των λοιπών διατυπώσεων που προβλέπονται για την εισαγωγή εμπορεύματος, καθώς και την επιβολή των νομίμως οφειλόμενων δασμών.»

20 Το άρθρο 84, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«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,
 - την τελειοποίηση προς επανεξαγωγή με τη μορφή του συστήματος της αναστολής,
 - τη μεταποίηση υπό τελωνειακό έλεγχο,
- και την
- προσωρινή εισαγωγή·

[...]».

21 Το άρθρο 91 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Το καθεστώς της εξωτερικής διαμετακόμισης επιτρέπει την κυκλοφορία μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας:

- α) μη κοινοτικών εμπορευμάτων, χωρίς τα εμπορεύματα αυτά να υπόκεινται σε εισαγωγικούς δασμούς ή άλλες επιβαρύνσεις ούτε σε μέτρα εμπορικής πολιτικής·
- β) κοινοτικών εμπορευμάτων, στις περιπτώσεις και υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με τη διαδικασία της επιτροπής, προκειμένου να αποφευχθεί τα προϊόντα που αποτελούν το αντικείμενο μέτρων κατά την εξαγωγή ή επωφελούνται από τέτοια μέτρα, να μπορούν να μην υπάγονται στα μέτρα αυτά ή να επωφελούνται αντικανονικά απ' αυτά, ανάλογα με την περίπτωση.

[...]»

22 Το άρθρο 202 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

ή

β) προκειμένου για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς και ευρισκόμενο σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, από την παράτυπη εισαγωγή του σε άλλο τμήμα του εν λόγω εδάφους.

Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, θεωρείται ως παράτυπη εισαγωγή κάθε εισαγωγή κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 38 έως 41 και του άρθρου 177 δεύτερη περίπτωση.

2. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται τη στιγμή της παράτυπης εισαγωγής.

[...]»

23 Το άρθρο 204, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

α) από τη μη εκτέλεση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η παραμονή του σε προσωρινή εναπόθεση ή η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί

ή

β) από τη μη τήρηση ενός από τους όρους που έχουν καθοριστεί για την υπαγωγή εμπορεύματος υπό το καθεστώς αυτό, ή για την έγκριση μειωμένου ή μηδενικού εισαγωγικού δασμού λόγω της χρησιμοποίησης του εμπορεύματος για ειδικούς σκοπούς·

σε περιπτώσεις άλλες από εκείνες που αναφέρονται στο άρθρο 203, εκτός αν αποδειχθεί ότι οι παραλείψεις αυτές δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος.»

[Όπως διορθώθηκε με διάταξη της 6ης Οκτωβρίου 2016] Ο κανονισμός 2454/93

24 [Όπως διορθώθηκε με διάταξη της 6ης Οκτωβρίου 2016] Το άρθρο 186, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92 (ΕΕ 1993, L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 312/2009 της Επιτροπής, της 16ης Απριλίου 2009 (ΕΕ 2009, L 98, σ. 3), προβλέπει τα εξής:

«Η τοποθέτηση των εμπορευμάτων σε αποθήκη προσωρινής εναπόθεσης πραγματοποιείται με βάση τη συνοπτική διασάφηση. Εντούτοις, οι τελωνειακές αρχές μπορεί να απαιτούν την κατάθεση ειδικής διασάφησης που συντάσσεται βάσει εντύπου σύμφωνα με το υπόδειγμα που αυτές καθορίζουν.»

25 [Όπως διορθώθηκε με διάταξη της 6ης Οκτωβρίου 2016] Το άρθρο 859 του κανονισμού 2454/93, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 444/2002 της Επιτροπής, της 11ης Μαρτίου 2002 (ΕΕ 2002, L 68, σ. 11), προβλέπει μεταξύ άλλων ότι:

«Οι ακόλουθες παραλείψεις θεωρείται ότι δεν έχουν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος, κατά την έννοια του άρθρου 204, παράγραφος 1, του [τελωνειακού] κώδικα, εφόσον:

- δεν αποτελούν απόπειρα διαφυγής από την τελωνειακή επιτήρηση του εμπορεύματος,
- δεν προϋποθέτουν προφανή αμέλεια εκ μέρους του ενδιαφερομένου,
- και έχουν διεκπεραιωθεί εκ των υστέρων όλες οι διατυπώσεις που απαιτούνται για τη διευθέτηση της κατάστασης του εμπορεύματος.

[...]

- 2) όταν πρόκειται για εμπορεύματα υπό καθεστώς διαμετακόμισης, η μη τήρηση μίας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρήση του καθεστώτος όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:
 - α) τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς προσκομίστηκαν πράγματι άθικτα στο τελωνείο προορισμού·
 - β) το τελωνείο προορισμού είναι σε θέση να εγγυηθεί ότι τα ίδια αυτά εμπορεύματα έχουν λάβει τελωνειακό προορισμό ή τελούν υπό προσωρινή εναπόθεση μετά την ολοκλήρωση της πράξης διαμετακόμισης,

και

- γ) όταν, μολονότι δεν έχει τηρηθεί η προθεσμία που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 356 και δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού, τα εμπορεύματα προσκομίστηκαν στο τελωνείο προορισμού εντός ευλόγου προθεσμίας.

[...]»

Η οδηγία 2008/118

26 Κατά την αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2008/118:

«Δεδομένου ότι τα καθεστάτα αναστολής δυνάμει του [...] τελωνειακού κώδικα [...] προβλέπουν κατάλληλα μέτρα παρακολούθησης, όταν τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως διέπονται από τις διατάξεις του εν λόγω κανονισμού, 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.»

27 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των κάτωθι προϊόντων (εφεξής: προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως):

[...]

- γ) βιομηχανοποιημένα καπνά που εμπίπτουν στις οδηγίες 95/59/ΕΚ, 92/79/ΕΟΚ και 92/80/ΕΟΚ.»

28 Το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/118 προβλέπει τα εξής:

«Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά:

- α) την παραγωγή τους, συμπεριλαμβανομένης, ανάλογα με την περίπτωση, της εξόρυξής τους, στο έδαφος της Κοινότητας,
- β) την εισαγωγή τους στο έδαφος της Κοινότητας.»

29 Το άρθρο 3, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Τα κεφάλαια III και IV δεν εφαρμόζονται στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα που καλύπτονται από τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής.»

30 Το άρθρο 4, σημεία 6 και 8, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας και των διατάξεων εφαρμογής της, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

[...]

- 6) “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 εν λόγω κανονισμού·

[...]

- 8) “εισαγωγή υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων”: η είσοδος στο έδαφος της Κοινότητας υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων εκτός εάν τα προϊόντα, κατά την είσοδό τους στην Κοινότητα, υπάγονται σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής, καθώς και η έξοδός τους από τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής».

31 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας:

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

- α) η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου,

[...]

- δ) η εισαγωγή υποκειμένων 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.»

32 Κατά το άρθρο 33, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 36 παράγραφος 1, 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 σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτό, υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ο οποίος καθίσταται απαιτητός στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος.

[...]»

33 Το άρθρο 38 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«1. Σε περίπτωση που διαπραχθεί παρατυπία κατά τη διάρκεια διακίνησης προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως σύμφωνα με το άρθρο 33 παράγραφος 1 ή το άρθρο 36 παράγραφος 1, 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.

2. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί παρατυπία κατά τη διάρκεια της διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων σύμφωνα με το άρθρο 33 παράγραφος 1 ή το άρθρο 36 παράγραφος 1, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος στο οποίο τέθηκαν σε ανάλωση, και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος στον οποίο διαπράχθηκε η παρατυπία, αυτή θεωρείται ότι διαπράχθηκε, και ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός, στο κράτος μέλος στο οποίο διαπιστώθηκε.

Ωστόσο, εάν το κράτος μέλος όπου πράγματι διαπράχθηκε η παρατυπία εξακριβωθεί πριν από τη λήξη τριετούς περιόδου από την ημερομηνία απόκτησης των υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1.

[...]

4. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως “παρατυπία” νοείται η κατάσταση που δημιουργείται κατά τη διάρκεια διακίνησης 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 37 και λόγω της οποίας δεν περατώθηκε με κανονικό τρόπο μια διακίνηση ή μέρος μιας διακίνησης προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.»

Το ουγγρικό δίκαιο

34 O a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény (νόμος αριθ. CXXVII του 2003, περί ειδικών φόρων καταναλώσεως και περί ειδικών κανόνων διανομής των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως, στο εξής: νόμος περί ΕΦΚ), προβλέπει στο άρθρο του 1, παράγραφοι 1 και 2, τα εξής:

«1. Ειδικοί φόροι καταναλώσεως επιβάλλονται τόσο στην εντός της χώρας παραγωγή, όσο και στην εισαγωγή στη χώρα προϊόντων υποκείμενων σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως.

2. Για την εκτέλεση και τον έλεγχο της φορολογικής υποχρέωσης απαιτείται:

a) το υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόν να παράγεται αποκλειστικώς σε φορολογική αποθήκη, πλην της περιπτώσεως παραγωγής του υπό τελωνειακή επιτήρηση·

- b) το υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόν, το οποίο εισήχθη στη χώρα χωρίς να καταβληθεί ο ειδικός φόρος καταναλώσεως, να μεταφερθεί σε φορολογική αποθήκη ή στην εγκατάσταση ή στην αποθήκη απαλλασσόμενου από τον φόρο χρήστη, εκτός εάν πρόκειται για προϊόν το οποίο τελεί υπό τελωνειακή επιτήρηση ή προορίζεται για εγγεγραμμένο επαγγελματία, και
- c) το υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόν, για το οποίο δεν καταβλήθηκε ο ειδικός φόρος καταναλώσεως, να διατηρηθεί ή να αποθηκευτεί μόνον σε φορολογική αποθήκη ή σε εγκατάσταση ή αποθήκη απαλλασσόμενου από τον φόρο χρήστη, εκτός εάν το προϊόν τελεί υπό τελωνειακή επιτήρηση.»

35 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του νόμου περί ΕΦΚ προβλέπει τα εξής:

«Οι διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται στον οφειλόμενο φόρο για τα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως προϊόντα, στον ΦΠΑ επί των βιομηχανοποιημένων καπνών, στην παραγωγή και στη διανομή υποκείμενων σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως προϊόντων, καθώς και στις λοιπές πράξεις οι οποίες υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως.»

36 Το άρθρο 3, παράγραφος 2, στοιχείο g, του νόμου περί ΕΦΚ προβλέπει ότι τα βιομηχανοποιημένα καπνά αποτελούν προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

37 Το άρθρο 7 του εν λόγω νόμου περιέχει τους ακόλουθους ορισμούς:

«2) Εισαγωγή προϊόντος υποκείμενου σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως: εισαγωγή στην εθνική επικράτεια προϊόντος υποκείμενου σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, είτε απευθείας από τρίτη χώρα, είτε μέσω του εδάφους ενός ή περισσότερων κρατών μελών, υπό την προϋπόθεση ότι, εάν το εν λόγω προϊόν εισαχθεί στην εθνική επικράτεια στο πλαίσιο τελωνειακής διαδικασίας, η εισαγωγή λαμβάνει χώρα ταυτοχρόνως με την εκκαθάριση της τελωνειακής διαδικασίας που συνεπάγεται τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία του εν λόγω προϊόντος κατά την τελωνειακή νομοθεσία.

7/1) Παράτυπη έξοδος από καθεστώς αναστολής: κάθε πράξη ή περίπτωση η οποία, σε σχέση με προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως το οποίο κυκλοφορεί στο πλαίσιο κοινοτικού καθεστώτος αναστολής, δεν συνεπάγεται απαλλαγή, κατά το άρθρο 21, παράγραφος 1, καθώς και το άρθρο 26/B, παράγραφος 3, από την ανασταλείσα υποχρέωση εκκαθάρισεως και πληρωμής του φόρου.

22) Θέση σε ανάλωση: έξοδος προϊόντος υποκείμενου σε ειδικό φόρο καταναλώσεως από φορολογική αποθήκη ή από φορολογική αποθήκη άλλου κράτους μέλους ή από την εγκατάσταση χρήστη απαλλασσόμενου από τον φόρο –εκτός εάν το προϊόν προορίζεται για φορολογική αποθήκη, φορολογική αποθήκη άλλου κράτους μέλους ή εγγεγραμμένο επαγγελματία άλλου κράτους μέλους ή τρίτο κράτος ή χρήστη απαλλασσόμενου από τον φόρο· παραλαβή του προϊόντος που υπόκειται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως από εγγεγραμμένο επαγγελματία· πώληση χύδην οίνου από νωπά σταφύλια από τον παραγωγό σε φορολογική αποθήκη· τελωνειακή διαδικασία η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη θέση σε ανάλωση, κατά την τελωνειακή νομοθεσία, προϊόντος που υπόκειται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως το οποίο εισήλθε από τρίτη χώρα ή οποιοδήποτε μέτρο της τελωνειακής αρχής βάσει του οποίου το προϊόν που υπόκειται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως πρέπει να θεωρείται τεθέν σε ανάλωση, κατά την τελωνειακή νομοθεσία, οσάκις, μετά την τελωνειακή διαδικασία ή το μέτρο, το προϊόν που υπόκειται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως δεν αποθηκεύεται σε φορολογική αποθήκη ή σε εγκατάσταση απαλλασσόμενου από τον φόρο χρήστη, ούτε αποστέλλεται από εγγεγραμμένο αποστολέα σε οποιονδήποτε από τους προορισμούς οι οποίοι προβλέπονται στο άρθρο 18, παράγραφος 1, στους οποίους παραπέμπει το άρθρο 18, παράγραφος 2.»

38 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου προβλέπει τα εξής:

«Πλην αντίθετης προβλέψεως στον παρόντα νόμο, η υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως προκύπτει, εάν:

- a) το υποκείμενο στον ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόν παράγεται εντός της εθνικής επικράτειας·
- b) το υποκείμενο στον ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόν εισάγεται στην εθνική επικράτεια.»

39 Το άρθρο 15, παράγραφος 2, του νόμου περί ΕΦΚ προβλέπει τα εξής:

«Ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός όταν:

- a) προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως παράγεται παρανόμως εκτός φορολογικής αποθήκης·
- b) προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως αποκτάται, κατέχεται, μεταφέρεται, χρησιμοποιείται ή διανέμεται κατόπιν παράνομης παραγωγής του εκτός φορολογικής αποθήκης ή παράνομης εισαγωγής και παραλαβής του από τρίτη χώρα ή από άλλο κράτος μέλος εντός της εθνικής επικράτειας, εκτός εάν φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί ανεξάρτητη δραστηριότητα με το επίμαχο προϊόν αποδεικνύει ότι, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις, μπορούσε να συναγάγει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η απόκτηση του προϊόντος ήταν νόμιμη.»

40 Κατά το άρθρο 48, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου:

«Οι διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας εφαρμόζονται σύμφωνα με την παρούσα νομοθεσία στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα τα οποία εισάγονται από τρίτη χώρα, καθόσον αυτά διατηρούν τον χαρακτήρα τους ως μη κοινοτικά εμπορεύματα και, όσον αφορά την τήρηση των διατυπώσεων που προβλέπονται από την τελωνειακή νομοθεσία, στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα τα οποία εισάγονται από τα εδάφη τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 7, παράγραφος 3, στοιχείο α, σημείο ab, καθώς και στα μη φορολογημένα προϊόντα τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και τα οποία προορίζονται να μεταφερθούν από την εθνική επικράτεια σε τρίτη χώρα.»

41 Κατά το άρθρο 114, παράγραφος 1, του νόμου περί ΕΦΚ, κάθε φυσικό πρόσωπο, εκτός του ασκούντος ανεξάρτητη εμπορική δραστηριότητα με το επίμαχο προϊόν, υποχρεούται να καταβάλει πρόστιμο ανάλογο της ποσότητας του προϊόντος εάν «κατέχει, μεταφέρει, εμπορεύεται ή χρησιμοποιεί προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως το οποίο δεν παρήχθη σε φορολογική αποθήκη ή για το οποίο, στην περίπτωση που εισήχθη, δεν έγιναν οι προβλεπόμενες τελωνειακές διατυπώσεις».

42 Το άρθρο 114, παράγραφος 2, του νόμου περί ΕΦΚ προβλέπει ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού «κάθε υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόν, για το οποίο ο κάτοχος, μεταφορέας, έμπορος ή χρήστης δεν μπορεί να βεβαιώσει μέσω τιμολογίων, απλοποιημένων τιμολογίων, συνοδευτικών εγγράφων του προϊόντος, εγγράφου σχετικού με την πώληση χύδην οίνου, απλοποιημένων συνοδευτικών εγγράφων, τελωνειακών εγγράφων ή με οποιοδήποτε άλλο αξιόπιστο τρόπο ότι φορολογήθηκε ή ότι το εν λόγω προϊόν κυκλοφορεί στο πλαίσιο καθεστώτος αναστολής».

43 Το άρθρο 114, παράγραφος 4, του ως άνω νόμου προβλέπει ότι, όταν ένας οικονομικός φορέας –εκτός εάν πρόκειται για πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί ανεξάρτητη εμπορική δραστηριότητα με το επίμαχο προϊόν– ασκεί οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες οι οποίες αναφέρονται στην παράγραφο 1, στοιχεία α και β, του άρθρου αυτού, υποχρεούται να πληρώσει πρόστιμο ανερχόμενο στο διπλάσιο

της βάσεως του προστίμου που προβλέπεται στην παράγραφο 3 του ως άνω άρθρου, ή στο πενταπλάσιο της εν λόγω βάσεως σε περίπτωση που η επίμαχη πράξη αγγίζει τα όρια εμπορικής ποσότητας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 44 Η Schenker είναι εμπορική εταιρία, με έδρα την Ουγγαρία, η οποία παρέχει τελωνειακές και εφοδιαστικές υπηρεσίες. Στις 21 Ιανουαρίου 2011, η Nyíregyháza Logisztik Centrum Kft., εμπορική εταιρία εγγεγραμμένη στην Ουγγαρία, της ανέθεσε να παραλάβει υπό καθεστώς «προσωρινής εναποθέσεως», ελλείψει χώρου, δύο φορτία καπνού. Εν συνεχεία, παρέλαβε υπό καθεστώς «προσωρινής εναποθέσεως» άλλα δύο φορτία καπνού.
- 45 Τα φορτία καπνού εισήλθαν στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσω της Σλοβενίας και προορισμός τους ήταν η Ουκρανία. Κατά τα συνοδευτικά έγγραφα, τα τέσσερα επίμαχα φορτία έφτασαν στην Ουγγαρία υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως «T1», το οποίο προβλέπει ο τελωνειακός κώδικας.
- 46 Στα έγγραφα «T1» αναγραφόταν η ένδειξη ΣΟ 2401 10 35 («Καπνά μη απομिशωμένα – *Καπνά light air-cured*»), προϊόν μη υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.
- 47 Μετά την εκφόρτωση των οικείων εμπορευμάτων, η Schenker αποθήκευσε τα φορτία καπνού υπό καθεστώς «προσωρινής εναποθέσεως».
- 48 Την 1η Φεβρουαρίου 2011, ένα από τα εμπορευματοκιβώτια μεταφέρθηκε σε χώρο του Nyíregyháza Logisztik Centrum και, στις 8 Μαρτίου 2011, η Schenker αποταμίευσε τα τρία εναπομένοντα εμπορευματοκιβώτια στη δημόσια εγκεκριμένη τελωνειακή αποθήκη της, «τύπου Α», στο Debrecen (Ουγγαρία).
- 49 Στις 20 Απριλίου 2011, η Nemzeti Adó és Vámhivatal Hajdú-Bihar Megyei Vám és Pénzügyőri Igazgatósága (Διεύθυνση τελωνείων και φορολογίας της επαρχίας Hajdú-Bihar, Ουγγαρία) (στο εξής: πρωτοβάθμια διοικητική αρχή) διενήργησε δειγματοληπτικό έλεγχο στα τρία εμπορευματοκιβώτια.
- 50 Οι ελεγκτές της πρωτοβάθμιας διοικητικής αρχής επέλεξαν τυχαία τρία κιβώτια από τα μη κοινοτικά εμπορεύματα που υπέκειντο σε φυσικό έλεγχο στην τελωνειακή αποθήκη, τα οποία ήταν συσκευασμένα σε κιβώτια σφραγισμένα με ιμάντες και κολλητική ταινία και, αφού τα άνοιξαν, διαπίστωσαν μέσω οργανοληπτικής αναλύσεως του περιεχόμενου σε αυτά προϊόντος ότι δεν περιείχαν «καπνά μη απομिशωμένα», όπως αναγραφόταν στα έγγραφα, αλλά κομμένο καπνό. Κατά συνέπεια, το προϊόν δεν υπαγόταν στη διάκριση 2401 10 35 της ΣΟ.
- 51 Ακολούθως, η πρωτοβάθμια διοικητική αρχή εξέτασε ένα προς ένα τα 1 260 χαρτοκιβώτια που περιείχε το φορτίο και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι όλα περιείχαν κομμένο καπνό, συνολικού βάρους, κατά τα έγγραφα αποθηκείσεως, 37 800 κιλών.
- 52 Ως εκ τούτου, στις 22 Απριλίου 2011, τα 37 800 κιλά κομμένου καπνού τέθηκαν υπό την επιτήρηση των τελωνειακών αρχών.
- 53 Στις 5 Μαΐου 2011, πραγματοποιήθηκε, κατ' εφαρμογήν της σχετικής νομοθεσίας, δειγματοληψία του κομμένου καπνού.

- 54 Κατόπιν αναλύσεως των εξωτερικών οργανοληπτικών χαρακτηριστικών του προϊόντος, η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szakértői Intézet (υπηρεσία πραγματογνωμόνων της Εθνικής Διοικήσεως Οικονομικών και Τελωνείων, Ουγγαρία) (στο εξής: υπηρεσία πραγματογνωμόνων) κατέληξε στα ακόλουθα συμπεράσματα:
- «Το δείγμα αποτελείται από ανομοιογενώς κομμένο καπνό, χρώματος ανοικτού και σκούρου καστανού, σε μικρούς κόκκους και με τη χαρακτηριστική οσμή του καπνού. Το δείγμα περιλαμβάνει ως επί το πλείστον λεπτές αλλά επιμήκεις ίνες. Επιπροσθέτως, περιέχει αρκετά μεγάλη ποσότητα κόκκων σχετικώς μεγάλης ή ευρείας διαμέτρου, μεταξύ δε αυτών υπάρχουν επίσης υπολείμματα μίσχων. Στον πυθμένα του δοχείου που περιέχει το δείγμα υπάρχει επίσης καπνός σε μορφή σκόνης.»
- 55 Στο πρακτικό δειγματοληψίας αναφέρονται τα εξής:
- «Συσκευασία και μορφή του δείγματος:
- “χύδην, συσσωματωμένος σε χαρτοκιβώτια με εσωτερική πλαστική επένδυση”·
 - το καθαρό βάρος κάθε χαρτοκιβωτίου ανέρχεται σε 30 κιλά.»
- 56 Η υπηρεσία πραγματογνωμόνων ανέλυσε επίσης το πλάτος των ινών καπνού και αποφάνθηκε ως εξής: «[σ]το εξετασθέν δείγμα, άνω του 25 % του βάρους των σωματιδίων καπνού έχει πλάτος κοπής μικρότερο του 1 χιλιοστόγραμμου».
- 57 Κατόπιν δοκιμής χρήσεως του εξετασθέντος προϊόντος, η υπηρεσία πραγματογνωμόνων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το επίμαχο δείγμα αποτελούσε «καπνό έτοιμο για κάπνισμα».
- 58 Βάσει της εκθέσεως της υπηρεσίας πραγματογνωμόνων, η πρωτοβάθμια διοικητική αρχή έκρινε ότι το περιεχόμενο στα εμπορευματοκιβώτια προϊόν ήταν λεπτοκομμένος καπνός για κάπνισμα, ήτοι προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.
- 59 Επιπροσθέτως, η πρωτοβάθμια διοικητική αρχή έκρινε ότι, δεδομένου ότι στα έγγραφα που συνόδευαν το υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόν αναγραφόταν κωδικός ΣΟ ο οποίος δεν αντιστοιχούσε στη διάκριση της ΣΟ στην οποία υπαγόταν το πραγματικό προϊόν, τα εν λόγω συνοδευτικά έγγραφα δεν μπορούσαν να πιστοποιήσουν την προέλευση του εμπορεύματος ως προϊόντος υποκειμένου σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.
- 60 Ως εκ τούτου, με την απόφαση 5214-9/2011 της 21ης Ιουνίου 2011, η πρωτοβάθμια διοικητική αρχή επέβαλε στη Schenker πρόστιμο σχετικό με ειδικό φόρο καταναλώσεως ύψους 1 485 540 000 ουγγρικών φιορινιών (HUF) (περίπου 4 732 052,83 ευρώ). Κατά την αιτιολογία της εν λόγω αποφάσεως, η Schenker παρέβη τη νομοθεσία περί ΕΦΚ καθόσον αποταμίευσε, αποθήκευσε και κατείχε προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο καταναλώσεως χωρίς να έχει καταβάλει τον αντίστοιχο φόρο και χωρίς να έχει πιστοποιήσει την καταγωγή και την προέλευσή του εν λόγω προϊόντος.
- 61 Η Γενική Διεύθυνση τελωνείων (στο εξής: ΓΔ τελωνείων), η οποία εξέτασε τη διοικητική προσφυγή που άσκησε η Schenker, επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας διοικητικής αρχής, με την απόφαση 2177-18/2012 της 28ης Μαρτίου 2012.
- 62 Η προσφεύγουσα άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της τελευταίας ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών του Debrecen, Ουγγαρία), προβάλλοντας διάφορους λόγους ελλείψεως νομιμότητάς της.
- 63 Καταρχάς, υποστήριξε ότι η ΓΔ τελωνείων κατέταξε εσφαλμένα το επίμαχο εμπόρευμα υπό τον κωδικό 2403 10 90 του κεφαλαίου 24 της ΣΟ.

- 64 Εν συνεχεία, η Schenker αμφισβήτησε την υπαγωγή του επίμαχου εμπορεύματος στο πεδίο εφαρμογής του νόμου περί ΕΦΚ, διότι, κατ' αυτήν, το εν λόγω εμπόρευμα δεν διατέθηκε προς ανάλωση.
- 65 Τέλος, η Schenker υποστήριξε ότι το επίμαχο εμπόρευμα έπρεπε να θεωρηθεί ότι τελεί υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο αναγραφόμενος στα συνοδευτικά έγγραφα κωδικός ΣΟ δεν αντιστοιχούσε στην περιγραφή που παρατίθεται στη διάκριση της ΣΟ στην οποία το εμπόρευμα πραγματικώς υπαγόταν.
- 66 Κατά τη γνωμοδότηση πραγματογνώμονος την οποία προσκόμισε η Schenker, η κλάση 2401 της ΣΟ δεν περιλαμβάνει μόνον τον μη απομिशωμένο κάπνο, αλλά και τα λεπτοκομμένα ή αδροκομμένα φύλλα καπνού, εάν αυτά πρόκειται μεταγενέστερα να υποστούν βιομηχανική επεξεργασία. Κατά την εν λόγω γνωμοδότηση, η εφαρμογή της κλάσεως 2401 της ΣΟ δεν είναι παράνομη, καίτοι το προϊόν είναι στο σύνολό του κομμένο, διότι απαιτείται περαιτέρω επεξεργασία αυτού και μπορεί, ως τέτοιο, να υπαχθεί στη διάκριση 2401 30 00 της ΣΟ.
- 67 Η ΓΔ τελωνείων ζήτησε, κατ' ουσίαν, την απόρριψη της προσφυγής. Κατ' αυτήν, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι το προϊόν προσκομίστηκε στο τελωνείο, καθόσον στα έγγραφα διαμετακομίσεως του εμπορεύματος αναγραφόταν «καπνά μη απομिशωμένα», τα οποία υπάγονται στη δασμολογική κλάση 2401 10 3510 της ΣΟ, ενώ το επίμαχο εμπόρευμα ήταν, στην πραγματικότητα, «λεπτοκομμένος καπνός για κάπνισμα», ο οποίος υπάγεται στην κλάση 2403 10 9000 της ΣΟ, σε συσκευασίες καθαρού βάρους άνω των 500 γραμμαρίων, δηλαδή τα αναγραφόμενα στο έγγραφο διαμετακομίσεως του επίμαχου εμπορεύματος δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.
- 68 Κατά τη ΓΔ τελωνείων, τα συνοδευτικά έγγραφα δεν μπορούσαν να πιστοποιήσουν ή να θεμελιώσουν με αξιοπιστία την προέλευση του εμπορεύματος που βρισκόταν στην κατοχή της Schenker.
- 69 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Debrecen) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει 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 υποκειμένου 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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 70 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπενθυμιστεί αφενός ότι, όταν το Δικαστήριο επιλαμβάνεται αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως η οποία αφορά θέματα δασμολογικής κατατάξεως, το έργο του συνίσταται στην αποσαφήνιση των κριτηρίων τα οποία θα πρέπει να εφαρμόσει το εθνικό δικαστήριο για να κατατάξει ορθώς τα επίδικα προϊόντα στη ΣΟ, και όχι στην απευθείας πραγματοποίηση της κατατάξεως αυτής, καθόσον μάλιστα το Δικαστήριο δεν διαθέτει κατ’ ανάγκην όλα τα αναγκαία προς τούτο στοιχεία. Επομένως, είναι προφανές ότι το εθνικό δικαστήριο είναι εν πάση περιπτώσει σε καλύτερη θέση για να προβεί στην κατάταξη αυτή (αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2002, Lohmann και Medi Bayreuth, C-260/00 έως C-263/00, EU:C:2002:637, σκέψη 26, καθώς και της 16ης Φεβρουαρίου 2006, Proxhon, C-500/04, EU:C:2006:111, σκέψη 23).
- 71 Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να προβεί στην κατάταξη των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης προϊόντων, αφού λάβει υπόψη του τις απαντήσεις του Δικαστηρίου στα ερωτήματά του.
- 72 Αφετέρου, πρέπει να τονιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, την οποία προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο οφείλει να δίνει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς που έχει υποβληθεί στην κρίση του. Υπό το πρίσμα αυτό και εφόσον είναι αναγκαίο, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, Krüger, C-334/95, EU:C:1997:378, σκέψεις 22 και 23, καθώς και της 4ης Οκτωβρίου 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, σκέψη 57).
- 73 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, επί της ουσίας, ερμηνεία των κλάσεων 2401 και 2403 της ΣΟ προς τον σκοπό της δασμολογικής κατατάξεως προϊόντων τα οποία εμφανίζουν χαρακτηριστικά όμοια με εκείνα των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης.

- 74 Συνεπώς, με το ερώτημα αυτό το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν ο κανονισμός 2658/87 έχει την έννοια ότι εμπόρευμα όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης υπάγεται στην κλάση 2401 της ΣΟ, και ειδικότερα στις διακρίσεις 2401 10 35 ή 2401 30 00 της ΣΟ, ή στην κλάση 2403 της ΣΟ και, εν προκειμένω, στη διάκριση 2403 10 90 της ΣΟ.
- 75 Για να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, πρέπει, αφενός, να υπογραμμισθεί ότι οι γενικοί κανόνες για την ερμηνεία της ΣΟ προβλέπουν ότι η κατάταξη των εμπορευμάτων καθορίζεται με γνώμονα το κείμενο των κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων ή των κεφαλαίων, ενώ το γράμμα των τίτλων των τμημάτων, των κεφαλαίων ή των υποκεφαλαίων θεωρείται ότι έχει μόνον ενδεικτική αξία (απόφαση της 11ης Ιουνίου 2015, *Baby Dan*, C-272/14, EU:C:2015:388, σκέψη 25).
- 76 Αφετέρου, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, για να υπάρχει ασφάλεια δικαίου και να διευκολύνονται οι έλεγχοι, το αποφασιστικό κριτήριο για τη δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων πρέπει γενικά να αναζητείται στα αντικειμενικά τους χαρακτηριστικά και στις αντικειμενικές τους ιδιότητες, όπως ορίζονται στο κείμενο της κλάσης της ΣΟ και των σημειώσεων των τμημάτων ή των κεφαλαίων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, *DFDS*, C-396/02, EU:C:2004:536, σκέψη 27, της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, σκέψη 47, και της 15ης Φεβρουαρίου 2007, *RUMA*, C-183/06, EU:C:2007:110, σκέψη 27).
- 77 Όσον αφορά τις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ, επισημαίνεται επιπροσθέτως ότι, παρά την έλλειψη δεσμευτικής ισχύος τους, αποτελούν σημαντικά μέσα για να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινού δασμολογίου και επομένως παρέχουν αξιόπιστα στοιχεία για την ερμηνεία του (αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, *Kloosterboer Services*, C-173/08, EU:C:2009:382, σκέψη 25, και της 20ής Ιουνίου 2013, *Agroferm*, C-568/11, EU:C:2013:407, σκέψη 28). Το ίδιο ισχύει και για τις επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ (βλ. αποφάσεις της 16ης Ιουνίου 1994, *Develop Dr. Eisbein*, C-35/93, EU:C:1994:252, σκέψη 21, καθώς και της 14ης Απριλίου 2011, *British Sky Broadcasting Group* και *Pace*, C-288/09 και C-289/09, EU:C:2011:248, σκέψη 92).
- 78 Τέλος, όσον αφορά την κατάταξη στην ενδεδειγμένη δασμολογική κλάση, ο προορισμός του προϊόντος μπορεί να αποτελέσει αντικειμενικό κριτήριο κατατάξεως, αρκεί να είναι συμφυής προς το εν λόγω προϊόν, ο συμφυής δε αυτός χαρακτήρας πρέπει να μπορεί να εκτιμηθεί με γνώμονα τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και τις αντικειμενικές ιδιότητες του προϊόντος αυτού (βλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, *Krings*, C-130/02, EU:C:2004:122, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 79 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το επίμαχο εμπόρευμα συνίσταται σε καπνό ανομοιογενώς κομμένο, ως επί το πλείστον σε λεπτές αλλά επιμήκεις ίνες, και ότι τούτο περιείχε μεγάλη ποσότητα κόκκων σχετικώς μεγάλης διαμέτρου, μεταξύ των οποίων υπήρχαν και υπολείμματα μίσχων, καθώς και καπνός σε σκόνη. Η απόφαση περί παραπομπής αναφέρει επίσης ότι πρόκειται για «καπνό έτοιμο για κάπνισμα».
- 80 Δεδομένου ότι η Schenker υποστηρίζει ότι το εμπόρευμα υπάγεται στην κλάση 2401 της ΣΟ, πρέπει να επισημανθούν τα χαρακτηριστικά που πρέπει να εμφανίζει ένα εμπόρευμα ώστε να δύναται να υπαχθεί στην εν λόγω κλάση.
- 81 Συναφώς, κατά το γράμμα της, η κλάση 2401 της ΣΟ περιλαμβάνει «[κ]απνά ακατέργαστα ή που δεν έχουν βιομηχανοποιηθεί. Απορρίμματα καπνού».
- 82 Όσον αφορά τα «καπνά ακατέργαστα ή που δεν έχουν βιομηχανοποιηθεί», οι επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ σχετικά με την κλάση 2401 αυτής παραπέμπουν στο σημείο 1 των επεξηγηματικών σημειώσεων του ΕΣ σχετικά με την εν λόγω κλάση, όπου διευκρινίζεται ότι αυτή περιλαμβάνει τον καπνό στη φυσική του κατάσταση, σε ολόκληρες πλάκες ή σε φύλλα και φύλλα

αποξηραμένα ή τα οποία έχουν υποστεί ζύμωση. Τα εν λόγω φύλλα μπορεί να είναι ολόκληρα ή απομισχωμένα, περικεκομμένα ή μη, τεθραυσμένα ή ακόμα και κομμένα σε κανονικό σχήμα, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι δεν πρόκειται για προϊόν έτοιμο για κάπνισμα.

- 83 Όσον αφορά τα «απορρίμματα καπνού», στο σημείο 2 των επεξηγηματικών σημειώσεων του ΕΣ σχετικά με την κλάση 2401 της ΣΟ διευκρινίζεται ότι υπάγονται στην έννοια αυτήν οι μίσχοι, οι βάσεις φύλλων, οι νευρώσεις, τα κατάλοιπα και οι σκόνες που προέρχονται από τη μεταφορά και διακίνηση των φύλλων ή την παραγωγή τελικών προϊόντων καπνού.
- 84 Καθόσον προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπόρευμα αποτελείται από στοιχεία δυνάμενα να χαρακτηριστούν ως απορρίμματα καπνού, αλλά ότι ταυτοχρόνως το προϊόν είναι, επίσης, «καπνός έτοιμος για κάπνισμα», είναι αναγκαίο, βάσει του κανόνα του σημείου 3, στοιχείο β', των γενικών κανόνων για την ερμηνεία της ΣΟ, προκειμένου να γίνει η δασμολογική κατάταξη του προϊόντος αυτού, να προσδιοριστεί ποια από τις ύλες που το συνθέτουν είναι αυτή που του προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα του, προσδιορισμός ο οποίος μπορεί να γίνει εφόσον δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν το προϊόν, σε περίπτωση που αφαιρείτο κάποιο από τα συστατικά του στοιχεία, θα εξακολουθούσε να διατηρεί τις ιδιότητες που το χαρακτηρίζουν (απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Kloosterboer Services, C-173/08, EU:C:2009:382, σκέψη 31).
- 85 Ομοίως, όπως αναφέρει το σημείο VIII της επεξηγηματικής σημειώσεως του ΕΣ σχετικά με τον κανόνα του σημείου 3, στοιχείο β', των γενικών κανόνων για την ερμηνεία της ΣΟ, το γνώρισμα που προσδιορίζει τον ουσιώδη χαρακτήρα μπορεί, ανάλογα με το είδος του προϊόντος, να προκύπτει, λόγου χάρη, από τη φύση της ύλης του προϊόντος ή των συστατικών μερών του, από τον όγκο τους, τον αριθμό τους, το βάρος τους, την αξία τους ή τη σπουδαιότητα μιας από τις συστατικές ύλες σε σχέση με τη χρησιμοποίηση των προϊόντων αυτών.
- 86 Εν προκειμένω, η απόφαση περί παραπομπής διευκρινίζει ότι το επίμαχο εμπόρευμα δεν συνίσταται σε αποξηραμένα φύλλα καπνού στη φυσική τους κατάσταση αλλά, εξεταζομένου στο σύνολό του, σε καπνό έτοιμο για κάπνισμα. Κατά συνέπεια, καθόσον το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η παρουσία απορριμμάτων καπνού δεν στέκεται εμπόδιο στο να αποτελεί το προϊόν, στο σύνολό του, καπνό έτοιμο για κάπνισμα, το προϊόν δεν δύναται να υπάγεται στην κλάση 2401 της ΣΟ.
- 87 Συναφώς, βάσει των επεξηγηματικών σημειώσεων του ΕΣ σχετικά με την κλάση 2403 της ΣΟ, σε αυτήν την κλάση υπάγεται ο καπνός για κάπνισμα.
- 88 Ειδικότερα, οι επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ διευκρινίζουν, όσον αφορά τη διάκριση 2403 10 90 της ΣΟ, ότι ο καπνός για κάπνισμα είναι ο κομμένος καπνός ο οποίος μπορεί να καπνισθεί χωρίς περαιτέρω βιομηχανική επεξεργασία.
- 89 Επομένως, η διάκριση μεταξύ του ακατέργαστου και του κατεργασμένου καπνού γίνεται, όπως υπογράμμισε και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 60 των προτάσεών της, με κριτήριο το εάν ο καπνός μπορεί να χαρακτηριστεί ως «έτοιμος για κάπνισμα».
- 90 Κατά συνέπεια, όπως ορθώς επισημαίνει η Ουγγρική Κυβέρνηση, το καθοριστικό κριτήριο βάσει του οποίου ένα προϊόν κατατάσσεται στην κλάση 2403 της ΣΟ και όχι στην κλάση 2401 της ΣΟ είναι εάν τα φύλλα έχουν υποστεί επεξεργασία σε τέτοιο βαθμό ώστε να πρόκειται για καπνό έτοιμο προς κατανάλωση χωρίς περαιτέρω βιομηχανική επεξεργασία.
- 91 Υπό τις συνθήκες αυτές, καθόσον, όπως προκύπτει από τη σκέψη 78 της παρούσας αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπόρευμα συνίσταται σε καπνό έτοιμο για κάπνισμα, ο οποίος, επιπλέον, είναι χύδην, συσσωματωμένος σε χαρτοκιβώτια με εσωτερική πλαστική επένδυση και ότι το καθαρό βάρος κάθε χαρτοκιβωτίου είναι 30 κιλά, τούτο υπάγεται στη διάκριση 2403 10 90 της ΣΟ.

- 92 Συγκεκριμένα, η διάκριση 2403 10 10 της ΣΟ αφορά τα εμπορεύματα τα οποία περιέχονται σε «άμεσες συσκευασίες καθαρού περιεχομένου που δεν υπερβαίνει τα 500 g».
- 93 Κατά συνέπεια, στο πρώτο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο κανονισμός 2658/87 έχει την έννοια ότι δεν υπάγεται στην κλάση 2401 της ΣΟ εμπόρευμα όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, το οποίο συνίσταται σε καπνό για κάπνισμα, παρά την παρουσία απορριμμάτων καπνού, καθόσον αυτά δεν στέκονται εμπόδιο στον ως άνω προορισμό του επίμαχου προϊόντος. Εντούτοις, τέτοιου είδους εμπόρευμα δύναται να υπάγεται στην κλάση 2403 της ΣΟ, και ειδικότερα στη διάκριση 2403 10 90 αυτής, εφόσον είναι χύδην, συσσωματωμένο και συσκευασμένο σε χαρτοκιβώτια με εσωτερική πλαστική επένδυση, καθαρού βάρους 30 κιλών.

Επί του δεύτερου και επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 94 Με το δεύτερο και το τρίτο του ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν ο όρος «τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής» του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι η υπαγωγή συγκεκριμένου εμπορεύματος σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής μπορεί να τεθεί εν αμφιβόλω όταν το κεφάλαιο του κοινού δασμολογίου στο οποίο υπάγεται το εν λόγω εμπόρευμα αναγράφεται ορθώς στα συνοδευτικά έγγραφα αυτού, αλλά η συγκεκριμένη διάκριση αναγράφεται εσφαλμένα, και εάν το άρθρο 2, στοιχείο β', και το άρθρο 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118 έχουν την έννοια ότι, εν τοιαύτη περιπτώσει, πρέπει να κριθεί ότι έγινε εισαγωγή του οικείου εμπορεύματος.
- 95 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, βάσει του άρθρου 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/118, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως κατά την εισαγωγή τους στο έδαφος της Ένωσης.
- 96 Πρέπει καταρχάς να εξακριβωθεί εάν εμπόρευμα όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης αποτέλεσε αντικείμενο «εισαγωγής» κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/118.
- 97 Κατά το άρθρο 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118, ως «εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων» νοείται η είσοδος τους στο έδαφος της Ένωσης, εκτός εάν τα προϊόντα, κατά την είσοδό τους στην Ένωση, υπάγονται σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής, καθώς και η έξοδος τους από τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής.
- 98 Εξάλλου, κατά το άρθρο 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, 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 Ένωσης, 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.
- 99 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπορεύματα προσκομίστηκαν στο τελωνείο της Σλοβενίας κατά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και ότι έφτασαν στην Ουγγαρία στο πλαίσιο της διαδικασίας εξωτερικής διαμετακομίσεως, όπου τέθηκαν υπό καθεστώς προσωρινής εναποθέσεως, και εν συνεχεία υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως.

- 100 Κατά συνέπεια, τα εν λόγω εμπορεύματα υπήχθησαν, από τη στιγμή της εισόδου τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, σε «τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής», κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, το οποίο παραπέμπει στο άρθρο 84, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα.
- 101 Εν προκειμένω, πρέπει να εξετασθεί εάν η εσφαλμένη αναγραφή δασμολογικής κλάσεως σε συνοπτική διασάφηση για σκοπούς προσωρινής εναποθέσεως επιφέρει ή όχι την έξοδο των εν λόγω εμπορευμάτων από την οικεία τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή από το οικείο τελωνειακό καθεστώς αναστολής, οπότε, αναλόγως της περιπτώσεως, γεννάται τελωνειακή οφειλή δυνάμει των άρθρων 202 και 204 του τελωνειακού κώδικα, και καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος καταναλώσεως.
- 102 Όσον αφορά το άρθρο 202 του τελωνειακού κώδικα, τούτο ορίζει ως «παράτυπη εισαγωγή» κάθε εισαγωγή, κατά παράβαση των άρθρων 38 έως 41 και του άρθρου 177, δεύτερη περίπτωση, του κώδικα αυτού, εμπορεύματος υποκειμένου σε εισαγωγικούς δασμούς είτε στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, είτε σε άλλο τμήμα του εδάφους αυτού, ενώ αυτό ευρίσκεται σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, *Parismedon* κ.λπ., C-195/03, EU:C:2005:131, σκέψη 25).
- 103 Επομένως, συνιστά παράτυπη εισαγωγή η εισαγωγή εμπορευμάτων για την οποία δεν τηρούνται τα επόμενα στάδια που προβλέπει ο τελωνειακός κώδικας. Πρώτον, δυνάμει του άρθρου 38, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης πρέπει να προσκομίζονται χωρίς καθυστέρηση είτε στο τελωνείο που έχει καθοριστεί, είτε σε ελεύθερη ζώνη. Δεύτερον, σύμφωνα με το άρθρο 40 του ως άνω κώδικα, τα εμπορεύματα που φθάνουν στο τελωνείο πρέπει να προσκομισθούν σε αυτό. Σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 19, του αυτού κώδικα, η προσκόμιση εμπορευμάτων στο τελωνείο ορίζεται ως ενημέρωση των τελωνειακών αρχών, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες, περί της αφίξεως των εμπορευμάτων στο εν λόγω τελωνείο ή σε οποιοδήποτε άλλο μέρος έχει καθοριστεί ή εγκριθεί (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, *Parismedon* κ.λπ., C-195/03, EU:C:2005:131, σκέψη 26).
- 104 Ερμηνεύοντας τα άρθρα 40 και 43 έως 45 του τελωνειακού κώδικα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η προσκόμιση των εμπορευμάτων συνεπαγόταν αντίστοιχη υποχρέωση καταθέσεως, εντός βραχείας προθεσμίας, συνοπτικής διασαφήσεως ή διενέργειας, εντός της αυτής προθεσμίας, των διατυπώσεων που απαιτούνται προκειμένου να δοθεί τελωνειακός προορισμός στα οικεία εμπορεύματα, ήτοι καταθέσεως διασαφήσεως σε περίπτωση που ζητείτο να υπαχθούν αυτά σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς. Ειδικότερα, από το γράμμα του άρθρου 43, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα προκύπτει ότι οι δύο πράξεις διενεργούνταν κατά κανόνα ταυτοχρόνως, καθόσον η προθεσμία, την οποία μπορούσαν να παράσχουν οι τελωνειακές αρχές για την κατάθεση αυτή, έληγε το αργότερο την πρώτη εργάσιμη ημέρα μετά την ημέρα προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο. Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 44, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, η συνοπτική διασάφηση έπρεπε να περιέχει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την ταυτοποίηση των εμπορευμάτων (βλ. υπ' αυτήν την έννοια απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, *Parismedon* κ.λπ., C-195/03, EU:C:2005:131, σκέψη 30).
- 105 [Όπως διορθώθηκε με διάταξη της 6ης Οκτωβρίου 2016] Βεβαίως, τα άρθρα 43 έως 45 του τελωνειακού κώδικα καταργήθηκαν με τον κανονισμό 648/2005. Εντούτοις, όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 122 των προτάσεών της, ο σύνδεσμος μεταξύ της προσκομίσεως στο τελωνείο κατά το άρθρο 40 του τελωνειακού κώδικα και της συνοπτικής διασαφήσεως προβλέπεται έκτοτε στο άρθρο 186, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού 2454/93, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 312/2009.
- 106 [Όπως διορθώθηκε με διάταξη της 6ης Οκτωβρίου 2016] Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι, οσάκις η κατά το άρθρο 40 του τελωνειακού κώδικα προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο συνοδεύεται από κατάθεση συνοπτικής διασαφήσεως προσωρινής εναποθέσεως κατά το άρθρο 186 του κανονισμού 2454/93, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 312/2009, η οποία περιλαμβάνει αναληθή περιγραφή του είδους των εμπορευμάτων, ελλείπει η προς τις τελωνειακές αρχές ενημερωτική δήλωση περί της αφίξεως των εμπορευμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 19,

- του ίδιου κώδικα. Εάν οι εν λόγω δηλώσεις αποσιωπούν την παρουσία σημαντικού μέρους των προσκομισθέντων στο τελωνείο εμπορευμάτων, πρέπει να θεωρηθεί ότι αυτά εισήχθησαν παρατύπως (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, Papismedon κ.λπ., C-195/03, EU:C:2005:131, σκέψη 31).
- 107 Συναφώς, προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, αντιθέτως προς τα πραγματικά περιστατικά τα οποία εξετάστηκαν στο πλαίσιο της αποφάσεως της 3ης Μαρτίου 2005, Papismedon κ.λπ. (C-195/03, EU:C:2005:131), η συνοπτική διασάφηση περιελάμβανε τις αναγκαίες πληροφορίες για την ταυτοποίηση των εμπορευμάτων. Πράγματι, κατά την απόφαση περί παραπομπής, το εμπόρευμα δηλώθηκε με ορθή ονομασία και μόνο η δασμολογική διάκριση ήταν εσφαλμένη. Το εμπόρευμα ταυτοποιήθηκε ορθώς ως προς το είδος του, την ποσότητά του και τη συσκευασία του.
- 108 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπορεύματα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παρατύπως εισαχθέντα στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 202 του τελωνειακού κώδικα. Επομένως, τα εν λόγω εμπορεύματα μπορούσαν νομίμως να υπαχθούν, κατά την είσοδό τους στη Σλοβενία, σε «τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής» κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, δεδομένου ότι δεν έλαβε χώρα εισαγωγή κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής και δεν κατέστη απαιτητός ο ειδικός φόρος καταναλώσεως.
- 109 Όσον αφορά το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα, πρέπει να εξακριβωθεί εάν τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπορεύματα υπήχθησαν ορθώς, εν συνεχεία, σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως και, στην Ουγγαρία, σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως, προκειμένου να εξετασθεί εάν ο ειδικός φόρος κατέστη ή μη απαιτητός κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118.
- 110 Κατά το άρθρο 59, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, κάθε εμπόρευμα που προορίζεται να υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο διασαφήσεως για το τελωνειακό αυτό καθεστώς.
- 111 Συναφώς, το Δικαστήριο, κατά την ανάλυσή του αναφορικά με τη φύση και το περιεχόμενο της τελωνειακής διασαφήσεως, έκρινε, στη σκέψη 40 της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, DP grup (C-138/10, EU:C:2011:587), ότι η υποχρέωση την οποία υπέχει ο διασαφητής να παρέχει ακριβή στοιχεία περιλαμβάνει και τον καθορισμό της ορθής διακρίσεως κατά τη δασμολογική κατάταξη του εμπορεύματος, ενώ ο εν λόγω διασαφητής μπορεί, σε περίπτωση αμφιβολίας, να ζητήσει προηγουμένως από τις τελωνειακές αρχές μια δεσμευτική δασμολογική πληροφορία κατ' εφαρμογήν του άρθρου 12 του τελωνειακού κώδικα.
- 112 Επομένως, δεν αποκλείεται η γένεση τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα.
- 113 Κατά το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται από τη μη εκτέλεση μίας εκ των υποχρεώσεων τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί, εκτός αν αποδειχθεί ότι η παράβαση αυτή δεν είχε πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος.
- 114 Στην επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης περίπτωση, τα εμπορεύματα κατατάχθηκαν σε ορθό μεν κεφάλαιο της ΣΟ, αλλά σε εσφαλμένη διάκρισή της.
- 115 [Όπως διορθώθηκε με διάταξη της 6ης Οκτωβρίου 2016] Πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 859 του κανονισμού 2454/93, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 444/2002, εγκύρως θεσπίζει σύστημα που ρυθμίζει εξαντλητικώς τις παραλείψεις, κατά την έννοια του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα, οι

οποίες «δεν έχουν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος» (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Eurogate Distribution, C-28/11, EU:C:2012:533, σκέψη 34).

- 116 [Όπως διορθώθηκε με διάταξη της 6ης Οκτωβρίου 2016] Συναφώς, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι βάσει του άρθρου 859 του κανονισμού 2454/93, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 444/2002, είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως μη έχουσα πραγματικές συνέπειες στη λειτουργία καθεστώτος διαμετακομίσεως η μη εκτέλεση μίας εκ των υποχρεώσεων τις οποίες συνεπάγεται η χρήση του ως άνω καθεστώτος, εφόσον συντρέχουν οι τρεις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στο σημείο 2 του άρθρου αυτού και καθόσον συντρέχουν οι τρεις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στο πρώτο εδάφιο του ως άνω άρθρου.
- 117 Στο αιτούν δικαστήριο αποκείται να εξακριβώσει εάν συντρέχει το σύνολο αυτών των προϋποθέσεων όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης.
- 118 Εάν όντως συντρέχουν, η εσφαλμένη κατάταξη των εμπορευμάτων δύναται να εκληφθεί ως μη έχουσα πραγματικές συνέπειες στη λειτουργία των διαδοχικών τελωνειακών καθεστώτων.
- 119 Μόνον κατόπιν του προαναφερθέντος στη σκέψη 114 ελέγχου είναι δυνατόν για το αιτούν δικαστήριο να κρίνει εάν το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπόρευμα υπήχθη σε «τελωνιακή διαδικασία αναστολής ή τελωνιακό καθεστώς αναστολής», κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118, από της εισόδου του στο έδαφος της Ένωσης.
- 120 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο και το τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο όρος «τελωνιακή διαδικασία αναστολής ή τελωνιακό καθεστώς αναστολής» του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι η υπαγωγή συγκεκριμένου εμπορεύματος στην τελωνιακή διαδικασία αναστολής ή στο τελωνιακό καθεστώς αναστολής δεν μπορεί να τεθεί εν αμφιβόλω όταν το κεφάλαιο του κοινού δασμολογίου στο οποίο υπάγεται το εν λόγω εμπόρευμα αναγράφεται ορθώς στα συνοδευτικά του έγγραφα, αλλά αναγράφεται εσφαλμένα η ειδικότερη διάκριση. Εν τοιαύτη περιπτώσει, το άρθρο 2, στοιχείο β', και το άρθρο 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118 έχουν την έννοια ότι δεν έγινε εισαγωγή του ως άνω εμπορεύματος και ότι τούτο δεν υπόκειται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

- 121 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο όρος «παρατυπία» του άρθρου 38 της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι καλύπτει εμπόρευμα το οποίο έχει υπαχθεί σε τελωνιακή διαδικασία αναστολής ή τελωνιακό καθεστώς αναστολής, συνοδευόμενο από έγγραφο στο οποίο αναγράφεται εσφαλμένη δασμολογική κατάταξη.
- 122 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.
- 123 Κατά το άρθρο 38, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας, σε περίπτωση που διαπιστωθεί παρατυπία κατά τη διάρκεια της διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος στον οποίο διαπράχθηκε η παρατυπία, αυτή θεωρείται ότι διαπράχθηκε, και ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος στο οποίο διαπιστώθηκε.

- 124 Το άρθρο 38, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 παραπέμπει στις παρατυπίες των οποίων ο ορισμός παρατίθεται στην παράγραφο του 4. Στην παράγραφο αυτή προβλέπεται ότι ως «παρατυπία» νοείται η κατάσταση που δημιουργείται κατά τη διάρκεια διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων, βάσει, μεταξύ άλλων, του άρθρου 33, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, λόγω της οποίας δεν περατώθηκε με κανονικό τρόπο μια διακίνηση ή μέρος μιας διακίνησης προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.
- 125 Επομένως, υφίσταται διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, σε περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος και κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτό.
- 126 Σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κρίνεται ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 38, παράγραφος 4, της οδηγίας 2008/118, εξεταζόμενες σε συνδυασμό προς το άρθρο 33, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.
- 127 Πράγματι, αφενός, τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπορεύματα δεν τέθηκαν σε ανάλωση στη Σλοβενία, δεδομένου ότι υπήχθησαν σε «τελωνιακή διαδικασία αναστολής ή τελωνιακό καθεστώς αναστολής», κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 2008/118 και, αφετέρου, δεν αποτέλεσαν αντικείμενο κατοχής για εμπορικούς σκοπούς στην Ουγγαρία προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτήν, αλλά προορίζονται για επανεξαγωγή στην Ουκρανία.
- 128 Κατόπιν των ανωτέρω, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η έννοια της «παρατυπίας» κατά το άρθρο 38 της οδηγίας 2008/118 δεν καλύπτει εμπόρευμα το οποίο έχει υπαχθεί σε τελωνιακή διαδικασία αναστολής ή τελωνιακό καθεστώς αναστολής, συνοδευόμενο από έγγραφο στο οποίο αναγράφεται εσφαλμένη δασμολογική κατάταξη.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 129 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπου που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό απόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

- 1) Ο κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ) 861/2010 της Επιτροπής, της 5ης Οκτωβρίου 2010, έχει την έννοια ότι δεν υπάγεται στην κλάση 2401 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, η οποία περιλαμβάνεται στο παράρτημα Ι του κανονισμού 2658/87 όπως έχει τροποποιηθεί με τον κανονισμό 861/2010, εμπόρευμα όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, το οποίο συνίσταται σε καπνό για κάπνισμα, παρά την παρουσία απορριμμάτων καπνού, καθόσον αυτά δεν στέκονται εμπόδιο στον ως άνω προορισμό του επίμαχου προϊόντος. Εντούτοις, τέτοιου είδους εμπόρευμα δύναται να υπάγεται στην κλάση 2403 της ΣΟ, και ειδικότερα στη διάκριση 2403 10 90 αυτής, εφόσον είναι χύδην, συσσωματωμένο και συσκευασμένο σε χαρτοκιβώτια με εσωτερική πλαστική επένδυση, καθαρού βάρους 30 κιλών.
- 2) Ο όρος «τελωνιακή διαδικασία αναστολής ή τελωνιακό καθεστώς αναστολής» του άρθρου 4, σημείο 6, της οδηγίας 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, έχει την έννοια ότι η υπαγωγή συγκεκριμένου εμπορεύματος σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής δεν μπορεί να τεθεί εν αμφιβόλω όταν το κεφάλαιο του κοινού δασμολογίου στο οποίο υπάγεται το εν λόγω εμπόρευμα αναγράφεται ορθώς στα συνοδευτικά του έγγραφα, αλλά αναγράφεται εσφαλμένα η ειδικότερη διάκριση. Εν τοιαύτη περιπτώσει, το άρθρο 2, στοιχείο β', και το άρθρο 4, σημείο 8, της οδηγίας 2008/118 έχουν την έννοια ότι δεν έγινε εισαγωγή του ως άνω εμπορεύματος και ότι τούτο δεν υπόκειται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως.

- 3) Σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η έννοια της «παρατυπίας» κατά το άρθρο 38 της οδηγίας 2008/118 δεν καλύπτει εμπόρευμα το οποίο έχει υπαχθεί σε τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής, συνοδευόμενο από έγγραφο στο οποίο αναγράφεται εσφαλμένη δασμολογική κατάταξη.

(υπογραφές)