



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NILS WAHL
της 15ης Δεκεμβρίου 2016¹

Υπόθεση C-638/15

Eko-Tabak s.r.o.
κατά
Generální ředitelství cel

[αίτηση του Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Οδηγία 201/64/ΕΕ — Άρθρα 2, παράγραφος 1, και 5, παράγραφος 1 — Ειδικός φόρος καταναλώσεως που επιβάλλεται στα βιομηχανοποιημένα καπνά — Έννοια του όρου “καπνός καπνίσματος” — Οδηγία 2008/118/ΕΚ — Άρθρο 1, παράγραφος 3 — Έννοια της φράσεως “προϊόντα που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως”»

1. Κάποτε λεγόταν ότι «[τ]ο καλύτερο πράμα στον κόσμο είναι ο καπνός. Το πάθος κάθε τίμιου ανθρώπου. Όποιος μπορεί και ζει χωρίς καπνό δεν είναι άξιος να ζει»². Στις μέρες μας ωστόσο, η στάση που επιδεικνύουν οι κοινωνίες έναντι του καπνού έχει αλλάξει δραματικά.
2. Παρ' όλα αυτά, η κατανάλωση του καπνού εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης παραμένει εκτεταμένη. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι η φορολόγησή του συνεχίζει να εγείρει αντιπαραθέσεις³, όπως αποδεικνύεται από την προσφυγή της κύριας δίκης, δεν προκαλεί ιδιαίτερη έκπληξη.
3. Πιο συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν αποξηραμένα, επίπεδα, μη κανονικής μορφής, μερικώς απομισχωμένα φύλλα καπνού και/ή μέρη αυτών, τα οποία έχουν υποστεί πρωτογενή αποξήρανση και ελεγχόμενη ύγρανση, περιέχουν ανιχνευμένη γλυκερίνη και είναι δυνατόν να καπνίζονται μετά από απλή μεταποίηση μέσω θρυμματισμού ή χειρωνακτικής κοπής (στο εξής: επίμαχα προϊόντα) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, ή, ενδεχομένως, του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/64/ΕΕ⁴. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο δώσει αρνητική απάντηση, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί εάν η οδηγία απαγορεύει στα κράτη μέλη να φορολογούν αυτά τα προϊόντα.
4. Για τους λόγους που εκθέτω στη συνέχεια, φρονώ ότι προϊόντα όπως τα επίμαχα κατατάσσονται στα «άλλα καπνά για κάπνισμα» σύμφωνα κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο ii, της οδηγίας 2011/64. Επομένως, για τους σκοπούς της εν λόγω οδηγίας, τα προϊόντα αυτά αποτελούν «βιομηχανοποιημένα καπνά», επί των οποίων τα κράτη μέλη οφείλουν να επιβάλουν ειδικό φόρο καταναλώσεως.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Μολιέρους, Ντον Ζουάν, 1665, πρώτη πράξη, σκηνή 1, *L'éloge du tabac* [Ωδή στον καπνό].

3 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2016, *Etablissements Fr. Colruyt* (C-221/15, EU:C:2016:704).

4 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 21ης Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου καταναλώσεως που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά (ΕΕ 2011, L 176, σ. 24).

I – Νομικό πλαίσιο

A – Δίκαιο της Ένωσης

1. Οδηγία 2008/118/ΕΚ⁵

5. Το άρθρο 1 της οδηγίας 2008/118 προβλέπει τα ακόλουθα:

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

[...]

γ) βιομηχανοποιημένα καπνά [...]

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, για ειδικούς σκοπούς, να επιβάλλουν πρόσθετους έμμεσους φόρους στα υποκειμένα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, υπό τον όρο ότι οι φόροι αυτοί είναι σύμφωνοι με τους κανόνες φορολόγησης [της Ένωσης] που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον φόρο προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου, εξαιρουμένων των διατάξεων περί απαλλαγών.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρους:

α) σε προϊόντα πλην των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης,

[...]

Ωστόσο, η επιβολή αυτών των φόρων δεν μπορεί, κατά το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών, να συνεπάγεται διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

2. Οδηγία 2011/64

6. Στο κεφάλαιο 1 (το οποίο φέρει τον τίτλο «Αντικείμενο») της οδηγίας 2011/64 περιλαμβάνεται το άρθρο 1, το οποίο ορίζει ότι τα κράτη μέλη υποβάλλουν τα βιομηχανοποιημένα καπνά σε εναρμόνιση της διαρθρώσεως και των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

7. Τα άρθρα 2, 3 και 5 της οδηγίας 2011/64 (τα οποία περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο 2, που επιγράφεται «Ορισμοί») προβλέπουν τα εξής:

«Άρθρο 2

1. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ως βιομηχανοποιημένα καπνά νοούνται:

α) τα τσιγάρα·

5 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και [με] την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12), όπως τροποποιήθηκε αρχικώς με την οδηγία 2010/12/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Φεβρουαρίου 2010, για την τροποποίηση των οδηγιών 92/79/ΕΟΚ, 92/80/ΕΟΚ και 95/59/ΕΚ όσον αφορά τη δομή και τους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλεται στα βιομηχανοποιημένα καπνά και της οδηγίας 2008/118/ΕΚ (ΕΕ 2010, L 50, σ. 1), και εν συνεχεία με την οδηγία 2013/61/ΕΕ του Συμβουλίου, της 17ης Δεκεμβρίου 2013, για την τροποποίηση των οδηγιών 2006/112/ΕΚ και 2008/118/ΕΚ όσον αφορά τις γαλλικές εξόχως απόκεντρες περιοχές, και ιδίως τη Μαγιότ (ΕΕ 2013, L 353, σ. 5).

β) τα πούρα και τα πουράκια σιγαρίλος·

γ) καπνός καπνίσματος:

i) ο λεπτοκομμένος καπνός που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων·

ii) άλλα καπνά για κάπνισμα.

[...]

Άρθρο 3

1. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ως τσιγάρα νοούνται:

α) οι κύλινδροι καπνού που μπορούν να καπνίζονται ως έχουν και οι οποίοι δεν είναι πούρα ή πουράκια [...]

β) οι κύλινδροι καπνού οι οποίοι με απλό μη βιομηχανικό χειρισμό γλιστρούν μέσα σε σωλήνες τσιγάρων·

γ) οι κύλινδροι καπνού οι οποίοι με απλό μη βιομηχανικό χειρισμό περιτυλίγονται σε τσιγαρόχαρτα.

[...]

Άρθρο 5

1. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ως καπνός καπνίσματος νοείται:

α) ο κομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος καπνός, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες, ο οποίος μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση·

β) τα συσκευασμένα για λιανική πώληση υπολείμματα καπνού, τα οποία δεν εμπίπτουν στο άρθρο 3 και το άρθρο 4, παράγραφος 1 και τα οποία μπορούν να καπνιστούν. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως υπολείμματα καπνού νοούνται τα κατάλοιπα των φύλλων καπνού και τα υποπροϊόντα που προέρχονται από την επεξεργασία του καπνού ή την παραγωγή προϊόντων καπνού.

[...]»

B – Το τεχνικό δίκαιο

8. Το άρθρο 101, του νόμου 353/2003 για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο 95/2011 (στο εξής: νόμος για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως), ορίζει τα εξής:

«1) Τα βιομηχανοποιημένα καπνά υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

2) Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως βιομηχανοποιημένα καπνά νοούνται τα τσιγάρα, τα πούρα, τα πουράκια σιγαρίλος και ο καπνός καπνίσματος.

3) Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου:

[...]

γ) ως καπνός καπνίσματος νοούνται:

1. ο κομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος καπνός, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες, ο οποίος μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση·
2. τα υπολείμματα καπνού που έχουν προετοιμαστεί για πώληση στον τελικό καταναλωτή και που δεν εμπίπτουν στα εδάφια α' ή β' και που μπορούν να καπνιστούν· [...]
6. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως καπνός καπνίσματος νοούνται επίσης και προϊόντα που περιέχουν, είτε αποκλειστικώς είτε εν μέρει, άλλες ουσίες πλην του καπνού και πληρούν τις λοιπές προϋποθέσεις της παραγράφου 3, παράγραφος γ', [...], καθώς και προϊόντα στα οποία δεν αναφέρεται η παράγραφος 3, γ', εφόσον δεν προορίζονται μεν για κάπνισμα, πλην όμως μπορούν να καπνιστούν και έχουν παρασκευασθεί για πώληση στον τελικό καταναλωτή.

[...]»

II – Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

9. Με απόφαση που εξέδωσε στις 14 Νοεμβρίου 2013, το Celní úřad pro Jihočeský kraj (Τελωνείο της Περιφέρειας της Νότιας Βοημίας, Τσεχική Δημοκρατία) διέταξε, βάσει ορισμένων διατάξεων του νόμου για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, τη δήμευση και την καταστροφή των επίμαχων προϊόντων, τα οποία ανήκαν στην εταιρία Eko-Tabak s.r.o. (στο εξής: αναιρεσείουσα). Κατά το αιτούν δικαστήριο, τα προϊόντα αυτά προορίζονταν κυρίως για πώληση στον τελικό καταναλωτή.

10. Η αναιρεσείουσα άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως, η οποία, στις 29 Μαΐου 2014, επικυρώθηκε επί της ουσίας από την Generální ředitelství cel (Γενική Διεύθυνση Τελωνείων, Τσεχική Δημοκρατία). Ακολούθως, η αναιρεσείουσα άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Krajský soud v Českých Budějovicích (περιφερειακού δικαστηρίου του České Budějovice, Τσεχική Δημοκρατία) με αντικείμενο τον έλεγχο νομιμότητας της αποφάσεως της 29ης Μαΐου 2014, υποστηρίζοντας ότι ο κατάλογος των προϊόντων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 101, παράγραφος 6, του νόμου για τον ειδικό φόρο καταναλώσεως διευρύνει αδικαιολόγητα τον κατάλογο της οδηγίας 2011/64 με τα προϊόντα βιομηχανοποιημένων καπνών. Με απόφαση την οποία εξέδωσε στις 30 Ιανουαρίου 2015, το δικαστήριο απέρριψε τον εν λόγω ισχυρισμό. Το Krajský soud v Českých Budějovicích (περιφερειακό δικαστήριο του České Budějovice) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τόσο το πνεύμα όσο και ο σκοπός της οδηγίας 2011/64 είναι να διασφαλισθεί ότι τα προϊόντα τα οποία μπορούν να καπνιστούν, ακόμη και αν δεν προορίζονται απαραίτητως για αυτόν τον σκοπό, θα υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως. Το Krajský soud v Českých Budějovicích (περιφερειακό δικαστήριο του České Budějovice) προσέθεσε ότι στόχος της οδηγίας 2011/64 είναι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της καταστρατηγήσεως του δικαίου της Ένωσης, σε περιπτώσεις όπως είναι, κατά την εκτίμησή του, και αυτή της υπόθεσης ενώπιόν του.

11. Η αναιρεσείουσα άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία). Διατηρώντας αμφιβολίες ως προς την ορθή ερμηνεία των άρθρων 2 και 5 της οδηγίας 2011/64, το εν λόγω δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Μπορεί να θεωρηθεί ότι τα αποξηραμένα, μη κανονικής μορφής, μερικώς απομिशωμένα φύλλα καπνού που έχουν υποστεί πρωτογενή αποξήρανση και μεταγενέστερη ελεγχόμενη ύγρανση, στα οποία έχει ανιχνευθεί παρουσία γλυκερίνης και τα οποία είναι δυνατόν να καπνίζονται μετά από απλή μεταποίηση (μέσω θρυμματισμού ή χειρωνακτικής κοπής), αποτελούν, ολόκληρα ή και τμήματα αυτών, βιομηχανοποιημένα καπνά κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο ii, ή του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της [οδηγίας 2011/64];

2. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, απαγορεύει το άρθρο 5, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, της [οδηγίας 2011/64], εθνική νομοθεσία κράτους μέλους που επεκτείνει τον ειδικό φόρο καταναλώσεως που εφαρμόζεται στα βιομηχανοποιημένα καπνά σε καπνά που δεν αναφέρονται στα άρθρα 2 και 5, της [οδηγίας 2011/64] και τα οποία, ενώ δεν προορίζονται για κάπνισμα, μπορούν να καπνίζονται (μπορούν και είναι κατάλληλα για να καπνίζονται) και έχουν μεταποιηθεί για πώληση στον τελικό καταναλωτή;»

12. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Τσεχική, η Ισπανική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η οποία διεξήχθη στις 26 Οκτωβρίου 2016, ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους η Τσεχική και η Ισπανική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή.

III – Ανάλυση

13. Όπως καταδεικνύει η προκειμένη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με την ορθή ερμηνεία της έννοιας «βιομηχανοποιημένα καπνά» όπως αυτή χρησιμοποιείται στην οδηγία 2011/64 και, ιδίως, ως προς την ορθή έννοια των όρων «καπνός καπνίσματος» και «άλλα καπνά για κάπνισμα», καθώς και της φράσεως «[...]», ο οποίος μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση». Η Επιτροπή αναγνώρισε αυτές τις ερμηνευτικές δυσχέρειες κατά την αξιολόγηση της οδηγίας 2011/64 στο πλαίσιο του προγράμματος βελτίωσης της καταλληλότητας και της αποδοτικότητας του κανονιστικού πλαισίου (REFIT)⁶. Κατά συνέπεια, τα προδικαστικά ερωτήματα προσφέρουν στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να αποσαφηνίσει τις σχετικές έννοιες.

A – Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

14. Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει εάν αποξηραμένα, μη κανονικής μορφής, μερικώς απομειωμένα φύλλα καπνού και/ή μέρη αυτών, τα οποία έχουν υποστεί πρωτογενή αποξήρανση και μεταγενέστερη ελεγχόμενη ύγρανση και περιέχουν ανιχνευμένη γλυκερίνη εμπίπτουν στην έννοια του όρου «βιομηχανοποιημένα καπνά», όπως αυτός χρησιμοποιείται στο άρθρο 2 της οδηγίας 2011/64.

15. Κατά το άρθρο 2 της οδηγίας 2011/64, ως «βιομηχανοποιημένα καπνά» νοούνται τα τσιγάρα, τα πούρα, τα πουράκια σιγαρίλος και ο καπνός καπνίσματος. Συνεπώς, τα προϊόντα αυτά υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

16. Ο ορισμός του «καπνού καπνίσματος», υπό την έννοια που χρησιμοποιείται στο άρθρο 2 της οδηγίας 2011/64, περιλαμβάνει είτε τον λεπτοκομμένο καπνό που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων είτε «άλλα καπνά για κάπνισμα». Εξ αυτού συνάγεται ότι ο όρος «άλλα καπνά για κάπνισμα» αναφέρεται σε μια κατηγορία προϊόντων καπνού τα οποία δεν είναι ούτε τσιγάρα, ούτε πούρα, ούτε πουράκια σιγαρίλος ούτε και λεπτοκομμένος καπνός για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων.

17. Όπως ορίζει αναλυτικότερα το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64, ο όρος «καπνός καπνίσματος» περιλαμβάνει, αφενός, ένα είδος καπνού καπνίσματος τον οποίο θα αποκαλώ ως κατάλληλο για κάπνισμα (υπό στοιχείο α') και, αφετέρου, τα υπολείμματα καπνού (υπό στοιχείο β'). Στο επίκεντρο της κύριας δίκης βρίσκεται η πρώτη από αυτές τις έννοιες.

6 — Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σχετικά με την αξιολόγηση, στο πλαίσιο του προγράμματος REFIT, της οδηγίας 2011/64/ΕΕ για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου καταναλώσεως που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά, COM(2015) 621 τελικό, σ. 8 επ.

18. Σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64, ο «καπνός καπνίσματος» πρέπει να πληροί κάποιες προϋποθέσεις που χωρίζονται σε δύο ομάδες: πρώτον, πρέπει να είναι «[κ]ομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος [καπνός], σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες» και, δεύτερον, πρέπει να «[...] μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση».

19. Όπως υποστηρίζουν τόσο η Τσεχική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή, από το γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64 συνάγεται ότι, προκειμένου ένα προϊόν καπνού να χαρακτηριστεί ως «καπνός καπνίσματος» βάσει της οικείας διατάξεως, θα πρέπει να πληροί αμφότερες τις ως άνω προϋποθέσεις. Στα επόμενα σημεία των προτάσεών μου θα εξετάσω διαδοχικά και τις δύο αυτές προϋποθέσεις.

1. Η πρώτη προϋπόθεση του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64: «[κ]ομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος καπνός, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες»

20. Η περιγραφή των επίμαχων προϊόντων στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δίνει την εντύπωση ότι τα προϊόντα αυτά –αποξηραμένα φύλλα καπνού– δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι κομμένα, συμπιεσμένα σε πλάκες ή σε ορμαθό. Μήπως όμως θα μπορούσαν να περιγραφούν ως «κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος [καπνός]»; Συναφώς, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σημειώνεται ότι τα επίμαχα φύλλα καπνού είναι «μερικώς απομισχωμένα», υπό την έννοια ότι έχει αφαιρεθεί ολικώς ή εν μέρει ο μίσχος τους (ήτοι, το στέλεχος στο οποίο στηρίζεται το φύλλο και το συνδέει με τον βλαστό). Κατά την Τσεχική Κυβέρνηση, αυτή η επεξεργασία μπορεί, αναμφιβόλως, να χαρακτηριστεί ως «κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμός». Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή επισήμανε ότι, κατά την άποψή της, απλώς και μόνον η αφαίρεση του μίσχου δεν αρκεί ώστε να πληρούται η πρώτη προϋπόθεση. Ωστόσο, η ίδια δεν απέκλεισε την πιθανότητα τα επίμαχα προϊόντα να ήταν είτε κομμένα είτε σε ορμαθό είτε συμπιεσμένα σε πλάκες, πλην όμως σημείωσε ότι τούτο θα απαιτούσε μια λεπτομερέστερη περιγραφή των οικείων προϊόντων σε σχέση με αυτή που περιλαμβάνεται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

21. Αντιθέτως, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως φαίνεται να έχει στηριχθεί στην παραδοχή ότι η πρώτη προϋπόθεση πληρούται –ή, τουλάχιστον, δεν αναφέρει ρητώς ότι υπάρχουν αμφιβολίες ως προς αυτό. Παρ' όλα αυτά, δεδομένου ότι το Δικαστήριο ουδέποτε έχει κληθεί να ερμηνεύσει την εν λόγω προϋπόθεση, θα αποπειραθώ να προσφέρω τη βοήθειά μου προς αυτή την κατεύθυνση.

22. Κατ' εμέ, μολονότι από τη σύγκριση μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων δεν προκύπτει σαφής απάντηση στο συγκεκριμένο ερώτημα⁷, εντούτοις η ορθή ερμηνεία της φράσεως «κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένα» πρέπει να καλύπτει τα μερικώς απομισχωμένα φύλλα καπνού. Πράγματι, η διαδικασία αυτή απαιτεί τουλάχιστον τον μερικό διαχωρισμό του φύλλου, σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό ανάλογα με τη φυσιολογία του, με αποτέλεσμα τη δημιουργία δύο ημίσεων τα οποία ενδέχεται να παραμένουν συνδεδεμένα λόγω του κεντρικού νεύρου του φυτού.

23. Υπέρ της ερμηνείας αυτής συνηγορούν, κατά την άποψή μου, το γράμμα, το περιεχόμενο αλλά και ο σκοπός του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64.

7 — Οι λοιπές γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας 2011/64 δεν είναι ιδιαίτερες διαφωτιστικές ως προς την έννοια της φράσεως «κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος». Από τη μία πλευρά, ορισμένες από αυτές τις αποδόσεις αφήνουν να εννοηθεί ότι η φράση «κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος» σημαίνει ότι ο καπνός θα πρέπει πράγματι να έχει κοπεί σε μικρότερα κομμάτια (στην ισπανική γλώσσα: «fraccionado de otra forma», στη γερμανική γλώσσα: «anders zerkleinerten», στη γαλλική γλώσσα: «fractionné d'une autre façon», στην ιταλική γλώσσα: «in altro modo frazionato», στην ολλανδική γλώσσα: «op andere wijze versnipperde», στην πορτογαλική γλώσσα: «fraccionado de outra forma», στη ρουμανική γλώσσα: «divizat în alt mod», στη φινλανδική γλώσσα: «tai muutoin paloitetua»). Από την άλλη πλευρά, άλλες γλωσσικές αποδόσεις κλίνουν περισσότερο προς την άποψη ότι και ένα απλό σκίσιμο του φύλλου αρκεί (στη δανική γλώσσα: «revet», στην αγγλική γλώσσα: «otherwise split» και στη σουηδική γλώσσα: «på annat sätt strimlats»).

24. Αρχικώς, σε σχέση με το γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64, η χρήση των λέξεων «κατ' άλλο τρόπο» στη φράση «κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος» αφήνει να εννοηθεί ότι ο κατάλληλος για κάπνισμα καπνός, τον οποίο αφορά και ρυθμίζει η οικεία διάταξη, πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως, ούτως ώστε να περιλαμβάνονται διάφορες διαδικασίες μεταποίησης χωρίς να απαιτείται ο ορισμός όλων των πιθανών τρόπων με τους οποίους ενδέχεται να υποστεί μεταποίηση ο καπνός.

25. Δεύτερον, τούτο επιβεβαιώνεται από την όλη οικονομία της οδηγίας 2011/64.

26. Εκ προοιμίου, το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/64 ορίζει ως υπολείμματα καπνού τα «[...] κατάλοιπα των φύλλων καπνού και τα υποπροϊόντα [...]». Δεδομένου ότι τα υπολείμματα των στελεχών και των μίσχων των φύλλων καπνού φαίνεται να αποτελούν τέτοιου είδους κατάλοιπα και/ή υποπροϊόντα, το υπόλοιπο τμήμα του φύλλου που απομένει μετά την αφαίρεση αυτών των μερών –δηλαδή, το τμήμα του φύλλου που είναι πιο κατάλληλο για να καπνισθεί– μπορεί, κατ' αντιδιαστολή, να χαρακτηριστεί ως κατάλληλος για κάπνισμα καπνός.

27. Εξάλλου, όπως αναγνώρισε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η χρήση της αόριστης και σε μεγάλο βαθμό αυτοαναφορικής έννοιας «άλλα καπνά για κάπνισμα» υπό τη γενικότερη κατηγορία «καπνός καπνίσματος» στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2011/64, υπονοεί ότι ο όρος «άλλα καπνά για κάπνισμα» πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως ως χωριστή κατηγορία στην οποία επιδιώκεται να περιληφθούν μορφές βιομηχανοποιημένων καπνών που δεν εμπίπτουν στις απαριθμούμενες πριν από αυτήν ειδικότερες κατηγορίες.

28. Τέλος, και ο γενικότερος σκοπός της οδηγίας 2011/64 επιτάσσει την ευρεία ερμηνεία της έννοιας «καπνός καπνίσματος».

29. Προκειμένου να επιτύχει την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η οδηγία 2011/64 επιδιώκει να διασφαλίσει ότι η επιβολή, εντός των κρατών μελών, φόρων που βαρύνουν την κατανάλωση προϊόντων του τομέα των βιομηχανοποιημένων καπνών δεν νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού και δεν εμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία τους εντός της Ένωσης. Στην αιτιολογική σκέψη 9 της εν λόγω οδηγίας σημειώνεται ότι η εναρμόνιση της διαρθρώσεως των ειδικών φόρων καταναλώσεως πρέπει, ιδίως, να έχει ως αποτέλεσμα να μη νοθεύεται εξαιτίας της φορολογίας ο ανταγωνισμός μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών βιομηχανοποιημένων καπνών που ανήκουν στην ίδια ομάδα και, κατ' επέκταση, να ανοίγουν περισσότερο οι εθνικές αγορές των κρατών μελών⁸. Ο σκοπός της διασφαλίσεως του ανόθευτου ανταγωνισμού υπογραμμίζεται και στην αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2011/64, στην οποία, επί της ουσίας, επισημαίνεται ότι προϊόντα παρόμοια προς κάποια απαριθμούμενη κατηγορία θα πρέπει, από τη σκοπιά εφαρμογής των ειδικών φόρων καταναλώσεως, να αντιμετωπίζονται ως ανήκοντα στην αντίστοιχη κατηγορία. Υπ' αυτήν την έννοια, μπορεί ευλόγως να υποστηριχθεί ότι αποξηραμένα φύλλα καπνού τα οποία έχουν εν μέρει κοπεί στη μέση είναι παρόμοια με αποξηραμένα φύλλα που είναι εντελώς κομμένα στη μέση.

30. Κατά μείζονα λόγο, η αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2011/64 διακηρύσσει ότι η φορολογική νομοθεσία της Ένωσης πρέπει να εξασφαλίζει υψηλό επίπεδο προστασίας της υγείας, καθώς και ότι τα προϊόντα καπνού μπορεί να βλάψουν σοβαρά την υγεία. Μια υπερβολικά συσταλτική ερμηνεία της πρώτης προϋποθέσεως του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας θα μπορούσε να αντιβαίνει προς αυτόν τον σκοπό της προστασίας της δημόσιας υγείας περιορίζοντας, ενδεχομένως, τη δυνατότητα αξιοποίησης μέτρων φορολογικής πολιτικής προκειμένου να μετριαστεί η ζήτηση των σχετικών προϊόντων⁹.

8 — Βλ. απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2016, *Etablissements Fr. Colruyt* (C-221/15, EU:C:2016:704, σκέψη 21). Βλ., επίσης, απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, *Yesmoke Tobacco* (C-428/13, EU:C:2014:2263, σκέψη 23).

9 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, *Yesmoke Tobacco* (C-428/13, EU:C:2014:2263, σκέψεις 35 και 36).

31. Από τις ανωτέρω παρατηρήσεις συνάγεται ότι η έννοια «καπνός καπνίσματος», όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64, πρέπει να ερμηνεύεται διασταλτικά. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι τα επίμαχα προϊόντα πληρούν την πρώτη προϋπόθεση που εκτέθηκε στο σημείο 18 των προτάσεών μου.

32. Με αυτά τα δεδομένα κατά νου, θα εξετάσω στη συνέχεια το συγκεκριμένο ζήτημα που ανέκυψε στην υπόθεση της κύριας δίκης και βρίσκεται στο επίκεντρο του πρώτου ερωτήματος του αιτούντος δικαστηρίου: εάν, δηλαδή, τα επίμαχα προϊόντα «μπορούν να καπνισθούν χωρίς να υποστούν μεταγενέστερη μεταποίηση», ήτοι, εάν πληρούνται η δεύτερη προϋπόθεση του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64.

2. Η δεύτερη προϋπόθεση του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64: «μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση»

33. Προκειμένου οποιοσδήποτε καπνός να χαρακτηριστεί ως «καπνός καπνίσματος», ο ορισμός του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64 απαιτεί να πρόκειται για καπνό που να «[...] μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση» (δεύτερη προϋπόθεση).

34. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τόσο η Τσεχική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή στηρίχθηκαν σε μεγάλο βαθμό στην απόφαση Schenker προς επίρρωση της απόψεώς τους –υπέρ της οποίας τάσσονται επίσης η Ισπανική και η Ιταλική Κυβέρνηση– ότι τα επίμαχα προϊόντα πληρούν τη δεύτερη προϋπόθεση, υποστηρίζοντας ειδικότερα ότι πρέπει να υιοθετηθεί η ίδια προσέγγιση ανεξάρτητα από το εάν πρόκειται για την ερμηνεία των κανόνων που αφορούν τη δασμολογική ταξινόμηση (όπως σε εκείνη την υπόθεση) ή την επιβολή ειδικών φόρων καταναλώσεως. Ωστόσο, μολονότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου συνηγορεί υπέρ της ομοιόμορφης προσεγγίσεως, εντούτοις έχω την αίσθηση ότι σε εκείνη την υπόθεση δεν ήταν το ίδιο το Δικαστήριο που προέβη στον χαρακτηρισμό των εκεί επίμαχων προϊόντων αλλά, αντιθέτως, το Δικαστήριο είχε στηριχθεί στην πραγματική διαπίστωση του εθνικού δικαστηρίου ότι τα οικεία προϊόντα ήταν καπνός καπνίσματος. Εξάλλου, μολονότι η Επιτροπή ορθώς επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι κριτήριο αποφασιστικής σημασίας όσον αφορά τη δασμολογική ταξινόμηση είναι το εάν τα φύλλα καπνού έχουν υποστεί επεξεργασία σε τέτοιον βαθμό ώστε να αποτελούν βιομηχανοποιημένα καπνά τα οποία μπορούν να καπνισθούν χωρίς μεταγενέστερη μεταποίηση, ωστόσο το κατά πόσον αυτό ισχύει εν προκειμένω αποτελεί ακριβώς το ζήτημα επί του οποίου ζητεί ερμηνευτικές κατευθύνσεις το αιτούν δικαστήριο όσον αφορά τα επίμαχα προϊόντα¹⁰.

35. Η οδηγία 2011/64 δεν παρέχει διευκρινίσεις ως προς το ακριβές νόημα της φράσεως «[...] μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση». Όμως, με την απόφαση Brinkmann, το Δικαστήριο έκρινε ότι η υποχρέωση που επιβάλλει το νυν άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64, ότι τα τσιγάρα πρέπει να μπορούν να καπνίζονται «ως έχουν», περιγράφει ένα έτοιμο προϊόν. Ως εκ τούτου, έγινε δεκτό ότι κύλινδροι βιομηχανοποιημένου καπνού που περιβάλλονται από πορώδη κυτταρίνη και πρέπει να τοποθετηθούν σε κυλίνδρους τσιγαρόχαρτου ή να περιβληθούν από σύνθετες τσιγαρόχαρτο προκειμένου να μπορούν να καπνισθούν, δεν ήταν δυνατό να χαρακτηρισθούν ως τσιγάρα βάσει αυτής της διατάξεως, αλλά, τουλάχιστον, ως «καπνός καπνίσματος», καθόσον αυτοί οι κύλινδροι καπνού μπορούσαν να καπνισθούν χωρίς μεταγενέστερη βιομηχανική μεταποίηση¹¹. Συνεπώς, η προαναφερθείσα απόφαση του Δικαστηρίου ενισχύει την άποψη ότι η έννοια «καπνός καπνίσματος» δεν περιορίζεται μόνο σε έτοιμα προϊόντα.

10 — Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2016, Schenker (C-409/14, EU:C:2016:643, σκέψεις 89 και 90, βλ. σκέψη 79). Θα προσέθετα ότι μολονότι τόσο ο κατάλληλος για κάπνισμα καπνός όσο και τα υπολείμματα καπνού χαρακτηρίζονται ως «καπνός καπνίσματος» δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', της οδηγίας 2011/64, από την προαναφερόμενη απόφαση συνάγεται ότι, από δασμολογικής απόψεως, τα υπολείμματα καπνού κατατάσσονται διαφορετικά σε σχέση με τον κατάλληλο για κάπνισμα καπνό.

11 — Απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 1998, Brinkmann (C-319/96, EU:C:1998:429, σκέψεις 18 και 20), η οποία ερμηνεύει αντίστοιχες διατάξεις στα άρθρα 3, παράγραφος 1, και 4, παράγραφος 1, της δεύτερης οδηγίας 79/32/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 1978, περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασμένων καπνών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 106).

36. Παρόμοια φαίνεται να είναι και η προσέγγιση του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2011/64. Η διάταξη αυτή αναφέρεται σε κυλίνδρους καπνού οι οποίοι «με απλό μη βιομηχανικό χειρισμό» γλιστρούν μέσα σε σωλήνες τσιγάρων ή περιτυλίγονται σε τσιγαρόχαρτα. Το νόημα της φράσεως «με απλό μη βιομηχανικό χειρισμό» σχεδόν ταυτίζεται με το νόημα της φράσεως «μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση». Σε τελική ανάλυση, η βασική διαφορά μεταξύ των τσιγάρων που περιγράφονται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', και του κατάλληλου για κάπνισμα καπνού κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας έγκειται μάλλον στην εμφάνιση του καπνού (ήτοι, στη μία περίπτωση ο καπνός βρίσκεται υπό τη μορφή κυλίνδρου ενώ στην άλλη ο καπνός είναι κομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες)¹².

37. Επομένως, η νομολογία ως προς το νυν άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2011/64 όσον αφορά τον «απλό μη βιομηχανικό χειρισμό» μπορεί να αποτελέσει πηγή εμπνεύσεως από την οποία θα αντλήσει συμπεράσματα το Δικαστήριο. Στην απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι συνιστά «απλό μη βιομηχανικό χειρισμό» η εισαγωγή κυλίνδρων λεπτοκομμένου καπνού, έκαστος των οποίων ήταν συσκευασμένος εντός αλουμινοχαρτού, ανοικτού και στις δύο άκρες του, και είχε τις κατάλληλες διαστάσεις ούτως ώστε να μπορεί να εισαχθεί σε κενούς κυλίνδρους τσιγαρόχαρτου με φίλτρο και εν συνεχεία να αφαιρεθεί το αλουμινένιο περιτύλιγμα με τη βοήθεια συσκευής που έχει το μέγεθος στυλό διαρκείας επιτρέποντας στον καπνό να παραμείνει εντός του κυλίνδρου. Ως εκ τούτου, αυτοί οι κύλινδροι καπνού χαρακτηρίστηκαν ως τσιγάρα κατά την έννοια του νυν άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64, και όχι ως λεπτοκομμένος καπνός που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων –ή, για να χρησιμοποιήσω πιο ιδιωματικούς όρους, καπνός για στρίψιμο– κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο i, της ίδιας οδηγίας¹³. Μάλιστα, ο γενικός εισαγγελέας F. G. Jacobs περιέγραψε την έννοια «απλός μη βιομηχανικός χειρισμός» ως «[...]», στην πράξη, οποιαδήποτε διαδικασία με την οποία ένας καπνιστής κατασκευάζει τα δικά του τσιγάρα από βιομηχανοποιημένα συστατικά στοιχεία». Προσέθεσε δε ότι, «[α]ν η διαδικασία δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί, μετά από ελάχιστη πρακτική, με σχετική άνεση και με μέτρια ικανότητα από έναν μέσο καπνιστή ώστε να κατασκευάσει ένα αποδεκτό τσιγάρο, είναι απίθανο τα συστατικά αυτά στοιχεία να κυκλοφορήσουν στην αγορά»¹⁴.

38. Ομολογουμένως, το υπό εξέταση ζήτημα δεν περιορίζεται σε περιπτώσεις όπου ο καπνιστής κατασκευάζει τα δικά του τσιγάρα χρησιμοποιώντας συστατικά ως προς τα οποία έχει ολοκληρωθεί, υπό συμβατικούς όρους, η παραγωγική διαδικασία. Κατά συνέπεια, προσφορότερη θα ήταν η σύγκριση με τον καπνό για στρίψιμο, ο οποίος αποτελεί την άλλη μορφή «καπνού καπνίσματος» στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2011/64. Στην περίπτωση αυτού του είδους καπνού, ο καπνιστής πρέπει να εναποθέσει με επιδεξιότητα χύμα καπνό επάνω σε ένα λεπτό φύλλο χαρτιού και να το τυλίξει ή να το στρίψει δίνοντάς του λεπτό κυλινδρικό σχήμα. Ο καπνιστής έχει επίσης τη δυνατότητα να τοποθετήσει φίλτρο στη μία άκρη του χαρτιού πριν προβεί στο τυλίγμα ή στο στρίψιμο. Καίτοι αρχικά αυτή η σειρά κινήσεων ενδέχεται να είναι δυσχερής, εντούτοις είναι εφικτή για όλους τους καπνιστές και, εν τέλει, ο μέσος καπνιστής, με ορισμένη εξάσκηση, θα καταφέρει να αποκτήσει τις απαιτούμενες δεξιότητες.

12 — Στο ίδιο πνεύμα, υπολείμματα καπνού τα οποία υπόκεινται στην επιβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/64 είναι τα κατάλοιπα των φύλλων καπνού και τα υποπροϊόντα που προέρχονται από την επεξεργασία του καπνού ή την παραγωγή προϊόντων καπνού, τα οποία, πέραν του ότι μπορούν να διατεθούν προς λιανική πώληση, μπορούν να καπνισθούν.

13 — Βλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2005, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-197/04, EU:C:2005:672, σκέψεις 31 και 32), η οποία αφορά, μεταξύ άλλων, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 95/59/EK του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασιών καπνών (ΕΕ 1995, L 291, σ. 40).

14 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-197/04, EU:C:2005:476, σημείο 25). Η προσέγγιση αυτή επικυρώθηκε από το Δικαστήριο: βλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2005, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-197/04, EU:C:2005:672, σκέψη 31).

39. Η ίδια συλλογιστική μπορεί να ισχύει και ως προς τη φράση «μπορεί να καπνισθεί χωρίς να υποστεί μεταγενέστερη μεταποίηση», όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64. Τούτο με οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, γενικώς, για τους σκοπούς αυτής της διατάξεως ως «καπνός καπνίσματος» νοείται ο καπνός ο οποίος, χωρίς να εμπίπτει σε κάποια από τις λοιπές κατηγορίες που απαριθμούνται στην εν λόγω οδηγία, είναι έτοιμος ή μπορεί να ετοιμασθεί ευχερώς προς κατανάλωση, χωρίς να χρησιμοποιηθούν βιομηχανικά μέσα. Το εάν συντρέχει αυτή η προϋπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται από τη σκοπιά της λειτουργικότητας. Υπ' αυτήν την έννοια, δεν μπορεί να γίνει λόγος για βιομηχανική μεταποίηση όταν καπνιστές, οι οποίοι δεν διαθέτουν απαραίτητως σχετικές δεξιότητες, μετασχηματίζουν χειρωνακτικά και για προσωπική κατανάλωση καπνό που είναι κομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος ή σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες, σε προϊόν το οποίο να μπορεί να καπνισθεί.

40. Κατ' αντιδιαστολή, θεωρώ ότι σπόροι καπνού, φυτά καπνού και φρεσκοκομμένα φύλλα καπνού που δεν έχουν ακόμη υποστεί αποξήρανση και ζύμωση, δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ούτε ως «καπνός καπνίσματος» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64, ούτε, κατά συνέπεια, ως «βιομηχανοποιημένα καπνά» κατά το άρθρο 2 της ίδιας οδηγίας.

41. Θα προσέθετα ότι η ερμηνεία που προεκτέθηκε στο σημείο 39 των προτάσεών μου είναι αυτή που εξυπηρετεί κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο τους σκοπούς της οδηγίας 2011/64 οι οποίοι προαναφέρθηκαν στα σημεία 29 και 30 των προτάσεών μου, δηλαδή τη μη νόθευση του ανταγωνισμού και τη διασφάλιση υψηλού επιπέδου προστασίας της δημόσιας υγείας..

42. Με αυτά τα δεδομένα κατά νου, και λαμβανομένων υπόψη των ορίων της αρμοδιότητάς του κατά τη διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο θα πρέπει να κρίνει εάν προϊόντα καπνού όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη απαιτείται να υποστούν βιομηχανική μεταποίηση προκειμένου να μπορούν να καπνισθούν.

43. Συναφώς, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως παραπέμπει σε μια έκθεση ειδικών η οποία κατέληξε στο πόρισμα ότι τα επίμαχα προϊόντα, ελλείψει μεταγενέστερης μεταποίησεως, δεν μπορούν ούτε να καπνισθούν ούτε να μετατραπούν σε τσιγάρο ή να χρησιμοποιηθούν προκειμένου να γεμίσουν κύλινδρο τσιγάρου ή πίπα. Όμως, σύμφωνα με την ίδια έκθεση, τα επίμαχα προϊόντα μπορούν, αφού πρώτα κοπούν ή θρυμματισθούν, να χρησιμοποιηθούν στο στρίψιμο τσιγάρου ή για το γέμισμα κυλίνδρου τσιγάρου ή πίπας. Ακολούθως, μπορούν να καπνισθούν. Το αιτούν δικαστήριο προσθέτει ότι τα καταστήματα που πωλούν τα επίμαχα προϊόντα παρέχουν στους πελάτες τη δυνατότητα προετοιμασίας των φύλλων καπνού μέσω μηχανών κοπής οι οποίες εκτίθενται στα ταμεία των εν λόγω καταστημάτων. Σημειωτέον επίσης ότι τέτοιου είδους μηχανές κοπής μπορούν ευχερώς να ανευρεθούν και να αγορασθούν στη λιανική αγορά.

44. Από αυτή την περιγραφή καθίσταται σαφές ότι τα επίμαχα προϊόντα απαιτούν πράγματι έναν πρόσθετο χειρισμό, πλην όμως όχι κάποια μεταποίηση η οποία να μην μπορεί να πραγματοποιηθεί από τον μέσο καπνιστή.

45. Συνεπώς, υπό περιστάσεις όπως αυτές που περιγράφονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, εκτιμώ ότι τα επίμαχα προϊόντα μπορούν να καπνισθούν χωρίς να υποστούν μεταγενέστερη βιομηχανική μεταποίηση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64. Τα προϊόντα αυτά επίσης, όπως εξήγησα στα σημεία 22 έως 31 των προτάσεών μου, ανταποκρίνονται στα φυσικά χαρακτηριστικά (πρώτη προϋπόθεση) του καπνού καπνίσματος, τα οποία ορίζει το ίδιο ως άνω άρθρο. Συνεπώς, φρονώ ότι αυτά καθαυτά τα επίμαχα προϊόντα μπορεί να γίνει δεκτό ότι αποτελούν «άλλα καπνά για κάπνισμα», υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο ii, και, ως εκ τούτου, εμπίπτουν στην έννοια των

«βιομηχανοποιημένων καπνών» που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως¹⁵.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

46. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί εάν, στην περίπτωση που κριθεί ότι τα επίμαχα προϊόντα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2011/64 ως «βιομηχανοποιημένα καπνά», απαγορεύεται στα κράτη μέλη να επιβάλλουν σε αυτά ειδικό φόρο καταναλώσεως.

47. Δεδομένης της απαντήσεως που έδωσα στο πρώτο ερώτημα, μάλλον παρέλκει η εξέταση του δεύτερου ερωτήματος από το Δικαστήριο. Ωστόσο, χάριν πληρότητας, οι απόψεις μου επί του δεύτερου ερωτήματος έχουν ως ακολούθως.

48. Όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι τα επίμαχα προϊόντα δεν είναι «βιομηχανοποιημένα καπνά», τούτο θα σημαίνει ότι αποτελούν προϊόντα «μη υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως» υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118. Σε αυτή την περίπτωση, όπως απορρέει από το άρθρο 1, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρους επί των προϊόντων αυτών, υπό την προϋπόθεση ότι η επιβολή αυτών των φόρων δεν επιτρέπεται, κατά το εμπόριο μεταξύ κρατών μελών, να συνεπάγεται διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων¹⁶. Ειδικότερα, το άρθρο 1, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας δεν αντιτίθεται, αυτό καθ' εαυτό, στην εκ μέρους των κρατών μελών επιβολή, σε άλλα προϊόντα εκτός των υποκείμενων στο καθεστώς του εναρμονισμένου ειδικού φόρου καταναλώσεως, φόρου που διέπεται από κανόνες πανομοιότυπους με τους κανόνες του καθεστώτος αυτού¹⁷.

49. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει εάν ο επιβληθείς στα επίμαχα προϊόντα φόρος δεν συνεπάγεται, κατά το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Συναφώς, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν περιέχει επαρκείς λεπτομέρειες όσον αφορά τον ειδικό φόρο καταναλώσεως και την εφαρμογή του από πρακτικής απόψεως. Ως εκ τούτου, θα περιορισθώ σε ορισμένες παρατηρήσεις γενικού περιεχομένου, οι οποίες ενδέχεται να βοηθήσουν το αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει εάν ο επιβληθείς στα επίμαχα προϊόντα ειδικός φόρος καταναλώσεως είναι νόμιμος υπό το πρίσμα της οδηγίας 2008/118.

50. Το Δικαστήριο έχει διακρίνει μεταξύ των διατυπώσεων που συνδέονται με την υποχρέωση καταβολή ενός ειδικού φόρου καταναλώσεως και των διατυπώσεων που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων¹⁸. Η απαγόρευση που περιλαμβάνεται στο άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, εφαρμόζεται μόνο στη δεύτερη περίπτωση. Καίτοι η σχετική δήλωση πρέπει να κατατεθεί κατά την ενδοκοινοτική αγορά του εκάστοτε προϊόντος και επομένως εν όψει της διέλευσης συνόρου, ο σκοπός αυτής της διατυπώσεως μπορεί κάλλιστα να συνίσταται στην επιβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως, ο οποίος δεν απαγορεύεται από την οδηγία 2008/118¹⁹. Εξάλλου, εφόσον ο φόρος επιβάλλεται τόσο στα εισαγόμενα όσο και σε παρόμοια εγχώρια προϊόντα κατά τον ίδιο τρόπο, τότε οποιεσδήποτε διατυπώσεις σχετικά με την καταβολή του εν λόγω φόρου ουδόλως συνδέονται με τη διέλευση συνόρων²⁰.

15 — Υπ' αυτήν την έννοια, καίτοι, κατά την άποψή μου, το Δικαστήριο δεν είναι υποχρεωμένο να αποφανθεί σχετικά με το εάν τα επίμαχα προϊόντα θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν και ως υπολείμματα καπνού δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/64, ανάλογα με το πώς ερμηνεύονται οι έννοιες «κατάλοιπα» και «υποπροϊόντα» για παράδειγμα, εάν σε αυτές τις έννοιες περιλαμβάνονται αποξηραμένα φύλλα καπνού τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως λίπασμα και/ή για διακοσμητικούς σκοπούς— εντούτοις, τούτο, κατ' εμέ, δεν φαίνεται να αποκλείεται.

16 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Fendt Italiana (C-145/06 και C-146/06, EU:C:2007:411, σκέψη 44), η οποία αφορούσε παρόμοια διάταξη που περιλαμβανόταν σε προγενέστερη της οδηγίας 2008/118 σχετική διάταξη.

17 — Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, σκέψη 34).

18 — Απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), η οποία αφορούσε παρόμοια διάταξη που περιλαμβανόταν σε προγενέστερη της οδηγίας 2008/118 σχετική διάταξη.

20 — Βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, σκέψη 38).

51. Συμπερασματικά, και μόνο στην περίπτωση που το Δικαστήριο δεν συμφωνήσει με την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, τα κράτη μέλη δύνανται να φορολογούν προϊόντα όπως τα επίμαχα, εκτός και αν ο σχετικός φόρος συνδέεται αποκλειστικά και μόνο με τη διέλευση συνόρων. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει εάν τούτο συμβαίνει εν προκειμένω, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των παρατηρήσεων που προεκτέθηκαν στα σημεία 48 και 50 των προτάσεών μου.

IV – Πρόταση

52. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω παρατηρήσεων προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Nejšvíci správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) ότι αποξηραμένα, μη κανονικής μορφής, μερικώς απομισχωμένα φύλλα καπνού και/ή μέρη αυτών, τα οποία έχουν υποστεί πρωτογενή αποξήρανση και μεταγενέστερη ελεγχόμενη ύγρανση, περιέχουν ανιχνευμένη γλυκερίνη και είναι δυνατόν να καπνίζονται μετά από απλή μεταποίηση (μέσω θρυμματισμού ή χειρωνακτικής κοπής) πρέπει να χαρακτηρισθούν ως «βιομηχανοποιημένα καπνά», κατά την έννοια του άρθρου 2, της οδηγίας 2011/64/ΕΕ του Συμβουλίου, της 21ης Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου καταναλώσεως που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά και, πιο συγκεκριμένα, ως «καπνός καπνίσματος» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής.