



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 25ης Ιουλίου 2018\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό δασμολόγιο – Συνδυασμένη Ονοματολογία – Δασμολογική κατάταξη – Κλάσεις 8703, 8704 και 8705 – Νεκροφόρες»

Στην υπόθεση C-445/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε η Commissione tributaria regionale del Lazio (δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Lazio, Ιταλία) με απόφαση της 13ης Ιουλίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Ιουλίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

κατά

**Pilato SpA,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Levits, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet (εισηγητή) και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Pilato SpA, εκπροσωπούμενη από τους G. Tardella, avvocato, και R. Baggio,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον A. Caeiros και την F. Tomat,

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των δασμολογικών κλάσεων 8703, 8704, 8705 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (στο εξής: ΣΟ) που 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 εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 927/2012 της Επιτροπής, της 9ης Οκτωβρίου 2012 (ΕΕ 2012, L 304, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Pilato SpA και της Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Υπηρεσία Τελωνείων και Μονοπωλίων, Ιταλία) (στο εξής: Υπηρεσία), σχετικά με τη δασμολογική κατάταξη μιας νεκροφόρας.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το ΕΣ*

- 3 Το Συμβούλιο Τελωνειακής Συνεργασίας, νυν Παγκόσμιος Οργανισμός Τελωνείων (ΠΟΤ), συστάθηκε με τη Σύμβαση για την ίδρυση του εν λόγω Συμβουλίου, η οποία συνάφθηκε 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, η οποία συνάφθηκε 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 Με το άρθρο 3, παράγραφος 1, της τελευταίας αυτής σύμβασης, 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 και όλες τις σημειώσεις των τμημάτων, των κεφαλαίων και των διακρίσεων του ΕΣ, καθώς και να μην τροποποιεί το πεδίο εφαρμογής τους.

#### *Οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ*

- 5 Η επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ σχετικά με την κλάση 87.03 έχει ως εξής:

«Στην παρούσα κλάση υπάγονται, πλην των αυτοκίνητων οχημάτων για τη μεταφορά προσώπων τα οποία υπάγονται στην κλάση 87.02, τα αυτοκίνητα οχήματα παντός τύπου, συμπεριλαμβανομένων των αμφίβιων αυτοκίνητων οχημάτων για τη μεταφορά προσώπων, ανεξαρτήτως του είδους του κινητήρα τους (εμβολοφόρου κινητήρα στον οποίο η ανάφλεξη γίνεται με ηλεκτρικούς σπινθήρες ή με συμπίεση, ηλεκτρικού κινητήρα, αεριοστρόβιλου, κ.λπ.).

Υπάγονται, επίσης, τα ελαφρά τρίτροχα οχήματα, όπως, μεταξύ άλλων:

- αυτά που είναι εξοπλισμένα με κινητήρα και τροχούς μοτοσικλέτας, κ.λπ., τα οποία, λόγω της μηχανικής διάρθρωσής τους, έχουν χαρακτηριστικά συμβατικών αυτοκίνητων οχημάτων: σύστημα διεύθυνσης αυτοκινήτου οχήματος ή, ταυτοχρόνως, οπισθοπορεία και διαφορικό·

- αυτά τα οποία διαθέτουν αμάξωμα μορφής T και οι δύο οπίσθιοι τροχοί τους κινούνται ανεξάρτητα μέσω χωριστών ηλεκτροκινητήρων οι οποίοι τροφοδοτούνται από μπαταρίες. Τα οχήματα αυτά κατά κανόνα διευθύνονται μέσω κεντρικά τοποθετημένου μοχλού με τον οποίο ο οδηγός δύναται, αφενός, να εκκινήσει, να επιταχύνει, να επιβραδύνει, να ακινητοποιήσει και να οδηγήσει με την όπισθεν το όχημα και, αφετέρου, να στρέψει το όχημα προς τα δεξιά ή τα αριστερά μέσω εφαρμογής διαφορετικής ροπής στους κινητήριους τροχούς ή με περιστροφή του πρόσθιου τροχού.

Τα τρίτροχα οχήματα που παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται ανωτέρω, αλλά προορίζονται για τη μεταφορά εμπορευμάτων, υπάγονται στην κλάση 87.04.

Τα οχήματα που περιλαμβάνονται στην κλάση αυτή μπορούν να είναι είτε τροχοφόρα είτε ερπυστριοφόρα (ημιερπυστριοφόρα).

Στην παρούσα κλάση υπάγονται μεταξύ άλλων:

- 1) Επιβατικά οχήματα, μισθωμένα οχήματα (ταξί) ή σπορ αυτοκίνητα (αγωνιστικά).
  - 2) Ειδικά οχήματα μεταφοράς, όπως ασθενοφόρα, αστυνομικές κλούβες, νεκροφόρες.
- [...]
- 4) Οχήματα ειδικά σχεδιασμένα για να μετακινούνται πάνω στο χιόνι (για παράδειγμα, οχήματα χιονιού, snowmobiles).
  - 5) Ειδικά οχήματα για τη μεταφορά προσώπων σε γήπεδα γκολφ και παρόμοια οχήματα.
  - 6) Οχήματα με τέσσερις τροχούς, με σωληνωτό αμάξωμα, που διαθέτουν σύστημα διεύθυνσης αυτοκινήτου οχήματος, όπως για παράδειγμα σύστημα διεύθυνσης η λειτουργία του οποίου βασίζεται στην αρχή Άκερμαν.

Ως αυτοκίνητα τύπου break νοούνται, κατά την έννοια της παρούσας κλάσης, τα οχήματα τα οποία διαθέτουν εννέα θέσεις καθιμένων κατ' ανώτατο όριο (περιλαμβανομένου του οδηγού), το εσωτερικό των οποίων μπορεί να χρησιμοποιηθεί, χωρίς μετατροπές στη διαρρύθμιση του χώρου του, τόσο για τη μεταφορά επιβατών όσο και για τη μεταφορά των εμπορευμάτων.

Η κατάταξη ορισμένων αυτοκινήτων οχημάτων στην παρούσα κλάση καθορίζεται από ορισμένα χαρακτηριστικά που υποδεικνύουν ότι τα οχήματα είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων και όχι εμπορευμάτων (87.04). Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι ιδιαίτερα χρήσιμα για τον προσδιορισμό της κατάταξης των αυτοκινήτων οχημάτων που έχουν συνολικό μικτό βάρος κατά κανόνα χαμηλότερο των 5 τόνων και τα οποία διαθέτουν μόνον έναν κλειστό εσωτερικό χώρο ο οποίος περιλαμβάνει ένα μέρος για τον οδηγό και για τους επιβάτες και ένα άλλο μέρος που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά προσώπων και εμπορευμάτων. Σ' αυτή την κατηγορία αυτοκινήτων οχημάτων περιλαμβάνονται αυτά που ονομάζονται γενικώς μικτής χρήσεως (π.χ. καμιονέτες, οχήματα αναψυχής και ορισμένα οχήματα τύπου "pick-up"). Τα ακόλουθα στοιχεία ανάγονται στα χαρακτηριστικά κατασκευής που διαθέτουν κατά κανόνα τα οχήματα των ειδών που υπάγονται στην παρούσα κλάση:

- α) διαθέτουν μόνιμα καθίσματα με διάταξη ασφαλείας (π.χ. ζώνες ασφαλείας ή σημεία στερέωσης και εξαρτήματα για την εγκατάστασή τους) για κάθε πρόσωπο ή σημεία μόνιμης στερέωσης και εξαρτήματα για την τοποθέτηση καθισμάτων και διατάξεων ασφαλείας στο οπίσθιο μέρος πίσω από τον οδηγό και τους επιβάτες. Τα καθίσματα αυτά μπορεί να είναι σταθερά ή πτυσσόμενα ή ακόμα και να αφαιρούνται από τα σημεία στερέωσης·

- β) διαθέτουν παράθυρα στο οπίσθιο μέρος στα δύο πλαϊνά τοιχώματα·
- γ) διαθέτουν μία ή περισσότερες πόρτες συρόμενες, περιστρεφόμενες ή ανασηκωνόμενες με παράθυρα στα πλαϊνά τοιχώματα ή στο οπίσθιο μέρος·
- δ) δεν διαθέτουν μόνιμο διαχωριστικό στοιχείο μεταξύ του θαλάμου και του οπίσθιου μέρους το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων·
- ε) διαθέτουν σε ολόκληρο το εσωτερικό του οχήματος ανέσεις, στοιχεία εσωτερικού φινιρίσματος και εξαρτήματα όμοια με αυτά που απαντούν στους θαλάμους των επιβατικών αυτοκινήτων (π.χ. μοκέτα, εξαερισμό, εσωτερικό φωτισμό, σταχτοδοχεία).

Τα οχήματα που είναι ειδικά σχεδιασμένα για εμποροπανηγύρεις, ιδίως τα αλληλοσυγκρούμενα αυτοκινήτακια, υπάγονται στην κλάση 95.08.»

- 6 Η επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ σχετικά με την κλάση 87.04 έχει ως εξής:

«Η παρούσα κλάση περιλαμβάνει μεταξύ άλλων:

Τα φορτηγά και ημιφορτηγά (με επίπεδη ανοικτή καρότσα, καλυμμένα, κλειστά, κ.λπ.), τα αυτοκίνητα κάθε είδους διανομής εμπορευμάτων, τα αυτοκίνητα μετακόμισης, τα φορτηγά αυτόματης εκφόρτωσης (αυτοκίνητα με ανατρεπόμενο πήγμα, κ.λπ.), τα βυτιοφόρα οχήματα ακόμη και όταν είναι εξοπλισμένα με αντλίες, τα φορτηγά ψυγεία και τα ισοθερμικά φορτηγά, τα φορτηγά με αλληπάλληλα δάπεδα για τη μεταφορά μεγάλων γυάλινων δοχείων με οξέα, φιαλών βουτανίου, κ.λπ., τα φορτηγά με πλατφόρμα χαμηλωμένη στην άκρη και με ειδικές αναβαθμίδες φόρτωσης και εκφόρτωσης για τη μεταφορά βαρέος εξοπλισμού (όπως είναι τα άρματα μάχης, τα ανυψωτικά ή χωματουργικά μηχανήματα, οι ηλεκτρικοί μετασχηματιστές), τα φορτηγά οχήματα που είναι σχεδιασμένα για τη μεταφορά σκυροδέματος, εκτός από τα φορτηγά-αναμεικτήρες σκυροδέματος (μπετονιέρες) της κλάσης 87.05, κ.λπ., τα φορτηγά για την απομάκρυνση των οικιακών απορριμμάτων (απορριμματοφόρα), έστω και αν περιέχουν συσκευές φόρτωσης, συμπίεσης, ύγρανσης, κ.λπ.

Στην κλάση αυτή υπάγονται επίσης τα ελαφρά τρίτροχα οχήματα, όπως, μεταξύ άλλων:

- αυτά που είναι εξοπλισμένα με κινητήρα και τροχούς μοτοσικλέτας, κ.λπ., τα οποία, λόγω της μηχανικής διάρθρωσής τους, έχουν χαρακτηριστικά συμβατικών αυτοκινήτων οχημάτων: σύστημα διεύθυνσης αυτοκινήτου οχήματος ή, ταυτοχρόνως, οπισθοπορεία και διαφορικό·
- αυτά τα οποία διαθέτουν αμάξωμα μορφής T και οι δύο οπίσθιοι τροχοί τους κινούνται ανεξάρτητα μέσω χωριστών ηλεκτροκινητήρων οι οποίοι τροφοδοτούνται από μπαταρίες. Τα οχήματα αυτά κατά κανόνα διευθύνονται μέσω κεντρικά τοποθετημένου μοχλού με τον οποίο ο οδηγός δύναται, αφενός, να εκκινήσει, να επιταχύνει, να επιβραδύνει, να ακινητοποιήσει και να οδηγήσει με την όπισθεν το όχημα και, αφετέρου, να στρέψει το όχημα προς τα δεξιά ή τα αριστερά μέσω εφαρμογής διαφορετικής ροπής στους κινητήριους τροχούς ή με περιστροφή του πρόσθιου τροχού.

Τα τρίτροχα οχήματα που παρουσιάζουν τα ανωτέρω περιγραφόμενα χαρακτηριστικά, αλλά είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων, υπάγονται στην κλάση 87.03.

Η κατάταξη ορισμένων αυτοκινήτων οχημάτων στην παρούσα κλάση καθορίζεται από ορισμένα χαρακτηριστικά που υποδεικνύουν ότι τα οχήματα είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων και όχι εμπορευμάτων (87.03). Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι ιδιαίτερα χρήσιμα για τον προσδιορισμό της κατάταξης των αυτοκινήτων οχημάτων που έχουν συνολικό μικτό βάρος κατά κανόνα χαμηλότερο των 5 τόνων και τα οποία διαθέτουν είτε κλειστό χωριστό οπίσθιο τμήμα είτε ανοικτή καρότσα στο πίσω μέρος που χρησιμοποιείται κατά κανόνα για τη μεταφορά εμπορευμάτων·

τα οχήματα αυτά μπορούν να φέρουν στο πίσω μέρος καθίσματα του τύπου έδρανο χωρίς ζώνη ασφαλείας ούτε σημεία στερεώσεως ούτε διαρρύθμιση για επιβάτες που πτύσσονται στα πλάγια για να υπάρχει δυνατότητα χρησιμοποίησης ολόκληρης της καρότσας για τη μεταφορά εμπορευμάτων. Αυτή η κατηγορία αυτοκινήτων οχημάτων περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τα οχήματα που ονομάζονται γενικώς μικτής χρήσεως (π.χ. καμιονέτες, οχήματα τύπου “pick-up” και ορισμένα οχήματα αναψυχής). Τα ακόλουθα στοιχεία ανάγονται στα χαρακτηριστικά κατασκευής που διαθέτουν κατά κανόνα τα οχήματα των ειδών που υπάγονται στην παρούσα κλάση:

- α) διαθέτουν καθίσματα τύπου έδρανο χωρίς διάταξη ασφαλείας (π.χ. ζώνες ασφαλείας ή σημεία στερεώσεως και εξαρτήματα για την τοποθέτησή τους) ούτε διαρρύθμιση για τους επιβάτες στο πίσω μέρος, πίσω από τον χώρο του οδηγού και των επιβατών. Τα καθίσματα αυτά μπορούν κατά κανόνα να πτύσσονται για να μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά εμπορευμάτων ολόκληρος ο πίσω χώρος (καμιονέτες) ή η χωριστή καρότσα (οχήματα τύπου “pick-up”).
- β) διαθέτουν χωριστό θάλαμο για τον οδηγό και τους επιβάτες καθώς και χωριστή ανοιχτή καρότσα που φέρει σταθερά πλαϊνά τοιχώματα και πτυσσόμενη πόρτα (οχήματα τύπου “pick-up”).
- γ) δεν διαθέτουν παράθυρο στο πίσω μέρος στα δύο πλαϊνά τοιχώματα· διαθέτουν μία ή περισσότερες πόρτες συρόμενες, περιστρεφόμενες ή πτυσσόμενες χωρίς παράθυρα, στα πλαϊνά τοιχώματα ή πίσω για να είναι δυνατή η φόρτωση και η εκφόρτωση των εμπορευμάτων (καμιονέτες).
- δ) διαθέτουν μόνιμο χώρισμα μεταξύ του θαλάμου και του πίσω μέρους.
- ε) δεν υπάρχουν ανέσεις, στοιχεία εσωτερικού φινιρίσματος και εξαρτήματα στην εξέδρα φορτώσεως όμοια με αυτά που απαντούν στους θαλάμους των επιβατικών αυτοκινήτων (π.χ. μοκέτα, εξαερισμό, εσωτερικό φωτισμό, σταχτοδοχεία). [...]

7 Η επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ σχετικά με την κλάση 87.05 έχει ως εξής:

«Η παρούσα κλάση περιλαμβάνει ένα σύνολο οχημάτων, ειδικά κατασκευασμένων ή μετασκευασμένων, εξοπλισμένων με διάφορες συσκευές που τα καθιστούν κατάλληλα για την εκπλήρωση ορισμένων λειτουργιών, χωριστών από την κατά κυριολεξία μεταφορά. Επομένως, πρόκειται για οχήματα που δεν είναι σχεδιασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων.

Στην κλάση αυτή θεωρούνται ότι εμπίπτουν:

- 1) Τα αυτοκίνητα-συνεργεία επισκευής οχημάτων που συνίστανται σε πλαίσιο φορτηγού ή ημιφορτηγού, με ή χωρίς επίπεδη ανοιχτή καρότσα, εξοπλισμένο με ανυψωτικά μηχανήματα, όπως μη περιστρεφόμενους γερανούς, γρύλους ανύψωσης, πολύσπαστα, βαρούλκα, και τα οποία είναι σχεδιασμένα για τη ρυμούλκηση οχημάτων εκτός λειτουργίας.
- 2) Τα αντλιοφόρα οχήματα, στα οποία η αντλία τροφοδοτείται συνήθως από τον κινητήρα του αυτοκινήτου, όπως π.χ. τα πυροσβεστικά οχήματα.
- 3) Τα κλιμακοφόρα οχήματα και τα οχήματα με ανυψωτική πλατφόρμα για τη συντήρηση των γραμμών ηλεκτρικής ενέργειας, του δημόσιου φωτισμού, κ.λπ., καθώς και τα αυτοκίνητα με πλατφόρμα και αρθρωτούς βραχίονες (travelling) για κινηματογραφικές ή τηλεοπτικές λήψεις εικόνων.
- 4) Τα οχήματα που χρησιμοποιούνται για τον καθαρισμό δρόμων, δημόσιων πλατειών, αυλάκων, διαδρόμων αεροδρομίων, κ.λπ., όπως οδοκαθαριστικά αυτοκίνητα, αυτοκίνητα-καταβρεχτήρες, αυτοκίνητα καταβρεχτήρες-σκούπα και αυτοκίνητα για την αναρρόφηση λυού.



5) Οι εκχιονιστήρες με μη αφαιρούμενο εξοπλισμό. Πρόκειται για αυτοκίνητα οχήματα που προορίζονται αποκλειστικά για τη χρήση αυτή, διαθέτουν συνήθως στροβίλους, περιστρεφόμενα φτυάρια, κλπ., που τίθενται σε λειτουργία είτε από τον κινητήρα του οχήματος ή από χωριστό κινητήρα.

Ο μη αφαιρούμενος εξοπλισμός των εκχιονιστήρων παντός είδους εξακολουθεί να υπάγεται στην κλάση 84.30, ακόμη και αν είναι εγκατεστημένος σε αυτοκίνητο όχημα.

6) Αυτοκίνητα-καταβρεχτήρες, θερμαντικά ή μη, παντός τύπου και για κάθε χρήση (ακόμη και γεωργικά), εφοδιασμένα με συσκευές για τη διασπορά της πίσσας (οχήματα διάστρωσης άμμου, χαλικιού), κ.λπ.

7) Τα γερανοφόρα φορτηγά, που δεν προορίζονται για τη μεταφορά εμπορευμάτων, και τα οποία αποτελούνται από ένα πλαίσιο με θάλαμο οδήγησης αυτοκινήτου οχήματος στο οποίο τοποθετείται μόνιμα ένας περιστρεφόμενος γερανός. Ωστόσο, εξαιρούνται τα αυτοκίνητα οχήματα της κλάσης 87.04 τα οποία αυτοφορτίζονται.

8) Οι αυτοκινούμενες εξέδρες που αποτελούνται από ένα φορτηγό επί του οποίου είναι τοποθετημένο κατακόρυφο μεταλλικό ικρίωμα εξοπλισμένο με βαρούλκα και άλλους μηχανισμούς απαραίτητους για τη βυθομέτρηση ή τη γεώτρηση. [...]»

## **Η ΣΟ**

8 Η ΣΟ, την οποία θέσπισε ο κανονισμός 2658/87, στηρίζεται στο ΕΣ, του οποίου επαναλαμβάνει τις κλάσεις και τις εξαψήφιες διακρίσεις, ενώ μόνον το έβδομο και το όγδοο ψηφίο αποτελούν ιδιαίτερες υποδιαιρέσεις της ΣΟ.

9 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, του κανονισμού 2658/87, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 254/2000 του Συμβουλίου, της 31ης Ιανουαρίου 2000 (ΕΕ 2000, L 28, σ. 16), η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θεσπίζει κάθε χρόνο κανονισμό που περιλαμβάνει πλήρες το κείμενο της Συνδυασμένης Ονοματολογίας και των τελωνειακών δασμών, όπως τούτο προκύπτει από τα μέτρα που θεσπίζονται από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή την Επιτροπή. Ο κανονισμός αυτός εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου του επόμενου έτους.

10 Το κείμενο της ΣΟ που είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο των επίμαχων πραγματικών περιστατικών στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα οποία έλαβαν χώρα κατά το έτος 2013, είναι το οριζόμενο στον εκτελεστικό κανονισμό 927/2012.

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.

[...]

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, 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, με τίτλο «Πίνακας δασμών», περιλαμβάνει, ειδικότερα, το τμήμα XVII, το οποίο φέρει τον τίτλο «Υλικό μεταφορών». Το τμήμα αυτό περιλαμβάνει το κεφάλαιο 87, με τίτλο «Αυτοκίνητα οχήματα, ελκυστήρες, ποδήλατα και άλλα οχήματα για χερσαίες μεταφορές, τα μέρη και εξαρτήματά τους», στο οποίο εντάσσονται οι κλάσεις 8703, 8704 και 8705 της ΣΟ. Οι κλάσεις αυτές έχουν ως εξής:
- «8703 Επιβατικά αυτοκίνητα και άλλα αυτοκίνητα οχήματα που είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων (άλλα από εκείνα της κλάσης 8702), στα οποία περιλαμβάνονται και τα οχήματα τύπου break και τα αγωνιστικά οχήματα:
- [...]
- 8704 Αυτοκίνητα οχήματα για τη μεταφορά εμπορευμάτων:
- [...]
- 8705 Αυτοκίνητα οχήματα ειδικών χρήσεων, άλλα από εκείνα που είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων [π.χ. αυτοκίνητα-συνεργεία επισκευής οχημάτων, αυτοκίνητα φορτηγά-γερανοί, οχήματα πυροσβεστικά, φορτηγά-αναμεικτήρες σκυροδέματος (μπετονιέρες), αυτοκίνητα καθαρισμού δρόμων, αυτοκίνητα-καταβρεχτήρες, αυτοκίνητα-εργαστήρια, αυτοκίνητα-ακτινολογικά εργαστήρια]:
- [...].»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 13 Στις 20 Αυγούστου 2013, η Pilato υπέβαλε στην Υπηρεσία αίτηση παροχής δεσμευτικής δασμολογικής πληροφορίας, ζητώντας τη δασμολογική κατάταξη μιας νεκροφόρας με μηχανή εσωτερικής καύσης (diesel) στην τελωνειακή κλάση ΣΟ 8704 90 00, δηλαδή στα «αυτοκίνητα οχήματα για τη μεταφορά εμπορευμάτων».
- 14 Στην εν λόγω αίτηση, το όχημα περιγράφεται ως εξής:
- «Νεκροφόρα με μηχανή εσωτερικής καύσης (diesel). Το μηχανοκίνητο όχημα χαρακτηρίζεται από:
- 1) χωριστό θάλαμο για τον οδηγό·
  - 2) στεγανό διαχωριστικό μεταξύ του θαλάμου επιβατών και του οπίσθιου μέρους του αυτοκινήτου·
  - 3) θύρα στο οπίσθιο μέρος του οχήματος που ανυψώνεται ώστε να είναι δυνατή η φόρτωση και εκφόρτωση του φερέτρου·
  - 4) ειδικό εξοπλισμό που καθιστά δυνατή τη φόρτωση και την τοποθέτηση του φερέτρου και άλλων δοχείων·
  - 5) κυλινδρισμό 2 143 cm<sup>3</sup>.

- 6) το όχημα έχει τις ακόλουθες διαστάσεις: μήκος 5,990 μέτρα, πλάτος 1,870 μέτρα».
- 15 Με απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2013, η Υπηρεσία παρέσχε τη ζητηθείσα δεσμευτική δασμολογική πληροφορία κατατάσσοντας την εν λόγω νεκροφόρα στη διάκριση 8703 32 90 της ΣΟ, δηλαδή στα «επιβατικά αυτοκίνητα και άλλα αυτοκίνητα οχήματα που είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων (άλλα από εκείνα της κλάσης 8702), στα οποία περιλαμβάνονται και τα οχήματα τύπου break και τα αγωνιστικά οχήματα».
- 16 Στις 26 Φεβρουαρίου 2014, η Pilato άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης αυτής ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Roma (πρωτοβάθμιου επαρχιακού φορολογικού δικαστηρίου Ρώμης, Ιταλία), η οποία δέχθηκε την προσφυγή αυτή με απόφαση της 19ης Μαΐου 2016. Το ως άνω δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι η εν λόγω νεκροφόρα δεν διαθέτει τα κατασκευαστικά χαρακτηριστικά που αναφέρονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ ως προσιδιάζοντα στα οχήματα τα οποία προορίζονται κυρίως για τη μεταφορά προσώπων, αλλ' αντιθέτως ότι συγκεντρώνει κατασκευαστικά χαρακτηριστικά που προσιδιάζουν σε οχήματα για τη μεταφορά εμπορευμάτων.
- 17 Στις 13 Ιανουαρίου 2017, η Υπηρεσία άσκησε έφεση κατά της ανωτέρω απόφασης ενώπιον της Commissione tributaria regionale del Lazio (δευτεροβάθμιου περιφερειακού φορολογικού δικαστηρίου του Lazio, Ιταλία). Υποστήριξε, ιδίως, ότι η επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ σχετικά με την κλάση 8703 της ΣΟ περιλαμβάνει επίσης τα «ειδικά οχήματα μεταφοράς, όπως ασθενοφόρα, αστυνομικές κλούβες, νεκροφόρες».
- 18 Το δικαστήριο αυτό υπογραμμίζει, αφενός, ότι η επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ σχετικά με την κλάση 8703 της ΣΟ περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τα «ειδικά οχήματα μεταφοράς, όπως ασθενοφόρα, αστυνομικές κλούβες, νεκροφόρες», καθώς επίσης και «οχήματα πολλαπλών χρήσεων», τα οποία «διαθέτουν μόνον έναν κλειστό εσωτερικό χώρο ο οποίος περιλαμβάνει ένα μέρος για τον οδηγό και για τους επιβάτες και ένα άλλο μέρος που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά προσώπων και εμπορευμάτων». Επισημαίνει συναφώς ότι, παρά τη ρητή αναφορά στις νεκροφόρες μεταξύ των οχημάτων που περιλαμβάνονται στην κλάση 8703 της ΣΟ, τα αντικειμενικά κατασκευαστικά χαρακτηριστικά αυτών των οχημάτων δεν αντιστοιχούν σε εκείνα που αναγράφονται στην επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ. Συγκεκριμένα, στις νεκροφόρες δεν υπάρχει κλειστός εσωτερικός χώρος που να περιλαμβάνει ένα τμήμα το οποίο προορίζεται για τον οδηγό και τους επιβάτες και ένα άλλο τμήμα το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά προσώπων και εμπορευμάτων, αλλ' αντιθέτως, υπάρχει εγκατεστημένο ένα σταθερό και ερμητικώς κλειστό διαχωριστικό, αναγκαίο και για λόγους υγιεινής, το οποίο χωρίζει τον θάλαμο του οδηγού από το οπίσθιο τμήμα.
- 19 Αφετέρου, το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι η επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ σχετικά με την κλάση 8704 της ΣΟ αναφέρει, ειδικότερα, ως γενικά κατασκευαστικά χαρακτηριστικά των εμπίπτοντων σε αυτήν την κλάση οχημάτων, την ύπαρξη διαχωριστικού ή σταθερού πλέγματος μεταξύ του θαλάμου του οδηγού και του οπίσθιου τμήματος καθώς και τη μη ύπαρξη παραθύρων στα πλαϊνά του οπίσθιου τμήματος. Τα χαρακτηριστικά αυτά φαίνεται ότι είναι απολύτως συμβατά με εκείνα της νεκροφόρας.
- 20 Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι η ρητή κατάταξη των νεκροφόρων με την επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ στην κλάση 8703 της ΣΟ είναι αντίθετη προς τις αντικειμενικές προϋποθέσεις τις οποίες πρέπει να πληρούν τα οχήματα που εμπίπτουν σε αυτήν την κλάση. Δεδομένου ότι οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ δεν έχουν δεσμευτική ισχύ, δεν μπορεί να αποκλειστεί η κατάταξη των νεκροφόρων στην κλάση 8704.



- 21 Υπό τις συνθήκες αυτές η Commissione tributaria regionale del Lazio (δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Lazio) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν της διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«[Εμπίπτουν οι νεκροφόρες στην κλάση 8704 της ΣΟ]; Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, πρέπει οι νεκροφόρες να καταταγούν στην κλάση [8705 της ΣΟ] ή στην κλάση [8703 της ΣΟ];»

### Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 22 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν νεκροφόρες όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη πρέπει να καταταγούν στην κλάση 8703 της ΣΟ, ως οχήματα για τη μεταφορά προσώπων, στην κλάση 8704 αυτής, ως οχήματα που είναι κατασκευασμένα για τη μεταφορά εμπορευμάτων, ή στην κλάση 8705 της ΣΟ, ως οχήματα ειδικών χρήσεων, άλλα από εκείνα που είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων.
- 23 Προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει καταρχάς να υπογραμμιστεί ότι, αφενός, όπως προκύπτει από τη σκέψη 11 της παρούσας απόφασης, 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 κείμενο των τίτλων των τμημάτων, των κεφαλαίων ή των υποκεφαλαίων θεωρείται ότι έχει ενδεικτική μόνον αξία.
- 24 Αφετέρου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, χάριν της ασφάλειας δικαίου και προς διευκόλυνση των ελέγχων, 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 γράμμα της κλάσης της ΣΟ και των σημειώσεων των τμημάτων ή των κεφαλαίων (απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, Lukoyl Neftohim Burgas, C-330/13, EU:C:2014:1757, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Επιπλέον, ο προορισμός του προϊόντος μπορεί να αποτελέσει αντικειμενικό κριτήριο για την κατάταξη, αρκεί να είναι συμφυής με το προϊόν, αυτός δε ο συμφυής χαρακτήρας πρέπει να μπορεί να εκτιμηθεί με γνώμονα τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και τις αντικειμενικές ιδιότητες του προϊόντος (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Τέλος, υπενθυμίζεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι επεξηγηματικές σημειώσεις, οι οποίες καταρτίζονται, όσον αφορά τη ΣΟ, από την Επιτροπή και, όσον αφορά το ΕΣ, από τον ΠΟΤ, συμβάλλουν σημαντικά στην ερμηνεία των διαφόρων δασμολογικών κλάσεων, χωρίς όμως να έχουν δεσμευτική νομική ισχύ. Εξάλλου, μολονότι οι γνωμοδοτήσεις του ΠΟΤ για την κατάταξη των εμπορευμάτων στο ΕΣ δεν έχουν δεσμευτική νομική ισχύ, εντούτοις συνιστούν, για την κατάταξη του συγκεκριμένου προϊόντος στη ΣΟ, ενδείξεις που συμβάλλουν σημαντικά στην ερμηνεία του περιεχομένου των διαφόρων κλάσεων της ΣΟ (βλ. απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Η Pilato υποστηρίζει ότι οι νεκροφόρες πρέπει να καταταγούν στην κλάση 8704 της ΣΟ, δεδομένου ότι εμφανίζουν χαρακτηριστικά παρόμοια με εκείνα που απαριθμούνται στην επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ για τα οχήματα μεταφοράς εμπορευμάτων, ενώ η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν ότι πρέπει να καταταγούν στην κλάση 8703 της ΣΟ.
- 28 Όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα των κλάσεων 8703, 8704 και 8705 της ΣΟ, η πρώτη από αυτές καλύπτει τα μέσα για τη μεταφορά προσώπων εν γένει, η δεύτερη αφορά τα μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων και η τρίτη αφορά τα μέσα μεταφοράς ειδικών χρήσεων, που δεν είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων.

- 29 Επιπλέον, σύμφωνα με το γράμμα της κλάσης 8703, δηλαδή την έκφραση «Αυτοκίνητα οχήματα που είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων», ο κύριος σκοπός για τον οποίο προορίζονται τα οχήματα αυτά αποτελεί καθοριστικό στοιχείο για την κατάταξή τους. Όπως προκύπτει από τη χρήση του όρου «κατασκευασμένα», και επιρρωννύεται από την πάγια νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 25 της παρούσας απόφασης, ο κύριος προορισμός του οχήματος συνιστά καθοριστικό στοιχείο, είναι δε συμφυής με το όχημα αυτό. Ο προορισμός αυτός καθορίζεται από τη γενική όψη του οικείου οχήματος και από το σύνολο των χαρακτηριστικών του τα οποία του προσδίδουν τον ουσιώδη χαρακτήρα του (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Εν προκειμένω, λαμβανομένης υπόψη της περιγραφής του επίμαχου οχήματος που παρατίθεται στη σκέψη 14 της παρούσας απόφασης, η νεκροφόρα είναι ειδικά κατασκευασμένη και εξοπλισμένη για να μεταφέρει φέρετρα που περιέχουν σορούς. Συναφώς, όπως επισημαίνουν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, ένα ανθρώπινο σώμα, έστω και άψυχο, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με εμπόρευμα δυνάμενο να αποτελέσει, ως τέτοιο, αντικείμενο εμπορικών συναλλαγών. Ως εκ τούτου, οι νεκροφόρες έχουν ως κύριο σκοπό τη μεταφορά προσώπων.
- 31 Η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με τη συνολική ερμηνεία της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με την κλάση 8703 της ΣΟ.
- 32 Πράγματι, η σημείωση αυτοί αναφέρει ρητώς, στο πέμπτο εδάφιο της, ότι «[σ]την παρούσα κλάση υπάγονται μεταξύ άλλων: [...] [ε]ιδικά οχήματα μεταφοράς, όπως ασθενοφόρα, αστυνομικές κλούβες, νεκροφόρες». Μόνο στο έβδομο εδάφιο της εν λόγω σημείωσης αναφέρεται ότι «[η] κατάταξη ορισμένων αυτοκινήτων οχημάτων στην παρούσα κλάση καθορίζεται από ορισμένα χαρακτηριστικά που υποδεικνύουν ότι τα οχήματα είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων και όχι εμπορευμάτων», και ότι «[σ]’ αυτή την κατηγορία αυτοκινήτων οχημάτων περιλαμβάνονται αυτά που ονομάζονται γενικώς μικτής χρήσεως». Εν συνεχεία, το εδάφιο αυτό απαριθμεί μια σειρά από χαρακτηριστικά κατασκευής που διαθέτουν κατά κανόνα τα οχήματα των ειδών που υπάγονται στην εν λόγω κλάση.
- 33 Εξ αυτού συνάγεται ότι η εν λόγω επεξηγηματική σημείωση παραθέτει ρητώς, σε ένα πρώτο στάδιο, τα οχήματα που εμπίπτουν στην κλάση 8703 της ΣΟ, χωρίς περαιτέρω διευκρίνιση. Σε ένα δεύτερο στάδιο περιγράφει, όπως προκύπτει από το γράμμα της, ορισμένα χαρακτηριστικά που καθιστούν δυνατό τον προσδιορισμό των οχημάτων των οποίων η κατάταξη είναι αμφιλεγόμενη, επισημαίνοντας ότι ο κύριος προορισμός των αυτοκινήτων αυτών είναι η μεταφορά προσώπων. Σε ένα τρίτο στάδιο, η σημείωση αυτή απαριθμεί τα χαρακτηριστικά κατασκευής που διαθέτουν κατά κανόνα τα οχήματα τα οποία είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων.
- 34 Έτσι, τα αγωνιστικά αυτοκίνητα, τα snowmobiles ή τα ειδικά οχήματα για τη μεταφορά προσώπων σε γήπεδα γκολφ, τα οποία αναφέρονται ρητώς, αντιστοίχως, στα σημεία 1, 4 και 5 του πέμπτου εδαφίου της εν λόγω επεξηγηματικής σημείωσης, εμπίπτουν στην κλάση 8703 της ΣΟ, ακόμη και αν δεν διαθέτουν, κατ’ αρχήν, πόρτες συρόμενες, περιστρεφόμενες ή ανασηκωνόμενες με παράθυρα στα πλαϊνά τοιχώματα ή στο πίσω μέρος, καθόσον το χαρακτηριστικό αυτό, σύμφωνα με το έβδομο εδάφιο της εν λόγω σημείωσης, αποτελεί χαρακτηριστικό κατασκευής το οποίο διαθέτουν κατά κανόνα τα οχήματα της κλάσης 8703 της ΣΟ που είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων.
- 35 Η ανάλυση αυτή μπορεί να ισχύσει και για τα ειδικά οχήματα μεταφοράς, όπως τα ασθενοφόρα και οι νεκροφόρες, τα οποία αναφέρονται στο πέμπτο εδάφιο, σημείο 2, της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με την κλάση 8703 της ΣΟ, μολοντί διαθέτουν κατά κανόνα μόνιμο διαχωριστικό μεταξύ του εμπρόσθιου τμήματος που προορίζεται για τον οδηγό και του οπίσθιου τμήματος που προορίζεται για τη μεταφορά φορείου ή φέρετρου, χαρακτηριστικό το οποίο δεν διαθέτουν κατά κανόνα τα οχήματα που είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων, σύμφωνα με το έβδομο εδάφιο της επεξηγηματικής αυτής σημείωσης.

- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι η εν λόγω επεξηγηματική σημείωση δεν παρέχει καμία ένδειξη σχετικά με τα χαρακτηριστικά κατασκευής που πρέπει να διαθέτουν τα ειδικά οχήματα μεταφοράς που απαριθμούνται σ' αυτήν συνεπάγεται ότι οι νεκροφόρες πρέπει να καταταγούν στην κλάση 8703 της ΣΟ, χωρίς να απαιτείται να παρουσιάζουν άλλα ειδικά χαρακτηριστικά.
- 37 Η διαπίστωση αυτή δεν κλονίζεται από την επιχειρηματολογία της Pilato σύμφωνα με την οποία οι νεκροφόρες πρέπει να καταταγούν στην κλάση 8704 της ΣΟ διότι παρουσιάζουν χαρακτηριστικά παρόμοια με τα απαριθμούμενα στην επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ για τα αυτοκίνητα οχήματα τα οποία εμπίπτουν στην εν λόγω κλάση και προορίζονται για τη μεταφορά εμπορευμάτων.
- 38 Πράγματι, αφενός, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 32 έως 36 της παρούσας απόφασης, το γεγονός ότι οι νεκροφόρες δεν διαθέτουν τα χαρακτηριστικά κατασκευής που απαριθμούνται στην επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ σχετικά με την κλάση 8703 της ΣΟ δεν είναι κρίσιμο για τους σκοπούς της δασμολογικής κατάταξής τους, δεδομένου ότι εμπίπτουν στην κλάση 8703 της ΣΟ των οχημάτων που προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων, παρότι δεν παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά κατασκευής τα οποία διαθέτουν κατά κανόνα τα οχήματα που υπάγονται στην εν λόγω κλάση.
- 39 Αφετέρου, διαπιστώνεται ότι ορισμένα χαρακτηριστικά κατασκευής που διαθέτουν κατά κανόνα τα οχήματα για τη μεταφορά εμπορευμάτων, και τα οποία απαριθμούνται στο τέταρτο εδάφιο, στοιχεία α' έως ε', της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με την κλάση 8704 της ΣΟ, δεν αφορούν τις νεκροφόρες. Τούτο ισχύει όσον αφορά την παρουσία χωριστής ανοιχτής καρότσας που φέρει σταθερά πλαϊνά τοιχώματα και πτυσσόμενη πόρτα καθώς και την απουσία παραθύρων στο πίσω μέρος στα δύο πλαϊνά τοιχώματα.
- 40 Εξάλλου, νεκροφόρες όπως η επίμαχη της κύριας δίκης δεν μπορούν να καταταγούν στην κλάση 8705 της ΣΟ, η οποία αφορά «[α]υτοκίνητα οχήματα ειδικών χρήσεων, άλλα από εκείνα που είναι κατασκευασμένα κυρίως για τη μεταφορά προσώπων ή εμπορευμάτων». Πράγματι, όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα της κλάσης αυτής, η κύρια λειτουργία των οχημάτων που εμπίπτουν σ' αυτήν δεν είναι ούτε η μεταφορά προσώπων ούτε η μεταφορά εμπορευμάτων.
- 41 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υποβληθέν ερώτημα είναι ότι η ΣΟ έχει την έννοια ότι νεκροφόρες όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη πρέπει να καταταγούν στην κλάση 8703 της ΣΟ.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 42 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται 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 (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

**Η Συνδυασμένη Ονοματολογία που 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, όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 927/2012 της Επιτροπής, της 9ης Οκτωβρίου 2012, έχει την έννοια ότι νεκροφόρες όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη πρέπει να καταταγούν στην κλάση 8703 της εν λόγω Συνδυασμένης Ονοματολογίας.**

(υπογραφές)