

**Υπόθεση C-674/19**

**Σύνοψη της αίτησης προδικαστικής απόφασης κατά το άρθρο 98,  
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

10 Σεπτεμβρίου 2019

**Αιτούν δικαστήριο:**Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό  
Δικαστήριο, Λιθουανία)**Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:**

4 Σεπτεμβρίου 2019

**Προσφεύγουσα:**

‘Skonis ir kvapas’ UAB

**Καθού:**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų  
ministerijos (Τμήμα Τελωνείων υπαγόμενο στο Υπουργείο  
Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας)**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Η υπό κρίση προσφυγή ακυρώσεως αφορά φορολογική διαφορά μεταξύ της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης «Skonis ir kvapas» UAB και της φορολογικής αρχής σχετικά με τον υπολογισμό του ειδικού φόρου κατανάλωσης και του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισαγωγών. Οι διάδικοι διαφωνούν κατ’ ουσίαν ως προς το εάν ο εισαγόμενος από την προσφεύγουσα καπνός ναργιλέ (πίπας νερού) πρέπει να θεωρείται ως καπνός καπνίσματος και να υπόκειται στο σύνολό του (δηλαδή καθ’ όλα τα συστατικά μέρη του) σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ή εάν μόνον ο καπνός που περιέχεται στο προϊόν αυτό υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

## Αντικείμενο και νομική βάση της αίτησης προδικαστικής απόφασεως

Ερμηνεία των άρθρων 2, παράγραφος 2, και 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64/ΕΕ του Συμβουλίου, της 21 Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά (στο εξής: οδηγία 2011/64)· ερμηνεία του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο και ερμηνεία των διατάξεων της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (ΣΟ) που παρατίθεται στο παράρτημα Ι του κοινού δασμολογίου.

Τρίτο εδάφιο του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

## Προδικαστικά ερωτήματα

(1) Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/64/ΕΕ του Συμβουλίου, της 21ης Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά, την έννοια ότι ο καπνός ναργιλέ (πίπας νερού), όπως ο επίμαχος στην κρινόμενη υπόθεση [δηλαδή ο αποτελούμενος από καπνό (έως 24%), σιρόπι ζάχαρης, γλυκερίνη, αρωματικές ουσίες και συντηρητικά] πρέπει να θεωρηθεί ως «αποτελούμεν[ος] [...] εν μέρει από ουσίες άλλες πλην του καπνού», για τους σκοπούς της εφαρμογής της διάταξης αυτής;

(2) Έχει το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64/ΕΕ, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες ισχύει σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, την έννοια ότι, στην περίπτωση στην οποία ο καπνός που περιέχεται σε μείγμα προοριζόμενο για κάπνισμα —εν προκειμένω ο καπνός ναργιλέ (πίπας καπνού) (το επίμαχο προϊόν στην υπό κρίση υπόθεση)— πληροί τα κριτήρια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64/ΕΕ, το μείγμα πρέπει να θεωρείται στο σύνολό του ως καπνός καπνίσματος, ανεξαρτήτως των λοιπών ουσιών που περιέχονται σε αυτό;

(3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, έχει το άρθρο 2, παράγραφος 2, ή/και το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64/ΕΕ την έννοια ότι ολόκληρο το επίμαχο προϊόν, όπως αυτό στην κύρια δίκη, το οποίο αποτελείται από λεπτοκομμένο καπνό αναμειγμένο με άλλες υγρές και σε φυσιολογική μορφή λεπτές ουσίες (σιρόπι ζάχαρης, γλυκερίνη, αρωματικές ύλες και συντηρητικά), πρέπει να θεωρείται ως καπνός καπνίσματος για τους σκοπούς της εφαρμογής της οδηγίας αυτής;

(4) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα και καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα, έχουν οι διατάξεις της κλάσεως 2403 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας που περιλαμβάνεται στο παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο,

όπως έχει τροποποιηθεί από τον κανονισμό (ΕΕ) 1006/2011 της Επιτροπής, της 27ης Σεπτεμβρίου 2011, τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 927/2012 της Επιτροπής, της 9ης Οκτωβρίου 2012, τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1001/2013 της Επιτροπής, της 4ης Οκτωβρίου 2013, και τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1101/2014 της Επιτροπής, της 16ης Οκτωβρίου 2014, την έννοια ότι τα εν λόγω συστατικά του καπνού ναργιλέ (πίπας νερού), όπως (1) το σιρόπι ζάχαρης, (2) οι αρωματικές ύλες ή/και (3) η γλυκερίνη δεν θεωρούνται «υποκατάστατα καπνού»;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Αιτιολογικές σκέψεις 2 και 9 και άρθρα 2, παράγραφος 2, 5, παράγραφος 1, και 14, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/64/ΕΕ του Συμβουλίου, της 21ης Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά.

Κεφάλαιο 24 του τμήματος IV του δεύτερου μέρους της Συνδυνασμένης Ονοματολογίας 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 κανονισμό (ΕΕ) 1006/2011 της Επιτροπής, της 27ης Σεπτεμβρίου 2011, τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 927/2012 της Επιτροπής, της 9ης Οκτωβρίου 2012, τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1001/2013 της Επιτροπής, της 4ης Οκτωβρίου 2013, και τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1101/2014 της Επιτροπής, της 16ης Οκτωβρίου 2014.

### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Νόμος της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί ειδικού φόρου κατανάλωσης): άρθρο 3, παράγραφος 27, το οποίο ορίζει τον «καπνό καπνίσματος»: άρθρο 3, παράγραφος 35, το οποίο ορίζει τα «πούρα και πουράκια»: άρθρο 3, παράγραφος 36, το οποίο προβλέπει ότι τα προϊόντα που αποτελούνται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει από υποκατάστατα καπνού θεωρούνται ως καπνός καπνίσματος: και άρθρο 31, παράγραφος 2, το οποίο καθορίζει τον συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζεται στον καπνό καπνίσματος.

### **Συνοπτική παρουσίαση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης**

- 1 Από το 2012 έως το 2015, η προσφεύγουσα (επιχείρηση με έδρα τη Λιθουανία, δραστηριοποιούμενη, μεταξύ άλλων, στη λιανική πώληση μιας σειράς προϊόντων καπνού) εισήγαγε στη Δημοκρατία της Λιθουανίας διάφορες ποσότητες καπνού ναργιλέ (πίπας νερού), αποτελούμενες από προϊόντα καπνού που περιέχουν καπνό (έως 24 %), σιρόπι ζάχαρης (47 %), γλυκερίνη ως υγραντική ουσία, (27 %),

αρωματικές ύλες (2 %) και σορβικό κάλιο ως συντηρητικό (λιγότερο από 1 g ανά kg) (στο εξής: επίμαχο προϊόν), σε συσκευασίες των 50 ή των 250 g.

- 2 Στις αντίστοιχες διασαφήσεις, τα εν λόγω εμπορεύματα υπήχθησαν, σύμφωνα με τη ΣΟ που ίσχυε κατά την κρίσιμη περίοδο, στη διάκριση 2403 11 00 της ΣΟ ως «καπνός ναργιλέ» και, επιπλέον, στον εθνικό κωδικό X203 ως «καπνός καπνίσματος υποκείμενος στον ειδικό φόρο κατανάλωσης, όπως προβλέπεται στο άρθρο 31, παράγραφος 2, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης».
- 3 Ο καπνός ναργιλέ είναι προϊόν καπνού που διανέμεται από την προσφεύγουσα και αγοράζεται από τους καταναλωτές με σκοπό το κάπνισμα. Το προϊόν αυτό προορίζεται για χρήση σε πίπες νερού (ναργιλέ) και ο καπνός που πρόκειται να εισπνευσθεί παράγεται με καύση ή θέρμανση του προϊόντος, δηλαδή ο καπνός που πρόκειται να εισπνευσθεί παράγεται από όλα τα συστατικά (ουσίες) του επίμαχου προϊόντος που υπόκεινται ταυτοχρόνως σε βραδεία καύση· το εν λόγω προϊόν μπορεί να καπνίζεται ως έχει, ενώ το σιρόπι ζάχαρης, ο καπνός και οι αρωματικές ουσίες που περιέχει αποσκοπούν ουσιαστικά στο να προσδώσουν ορισμένη γεύση στον καπνό.
- 4 Αφού εξέτασε τις ηλεκτρονικές διασαφήσεις εισαγωγής που υπέβαλε η εταιρία, η τελωνειακή αρχή που είναι αρμόδια για την περιφέρεια του Vilnius έκρινε ότι η προσφεύγουσα είχε δηλώσει (καθαρό) βάρος για το επίμαχο προϊόν που δεν αντιστοιχούσε στα στοιχεία που περιέχονταν στα τιμολόγια και στα έγγραφα συσκευασίας, καθόσον είχε δηλώσει μόνον το (καθαρό) βάρος του καπνού που περιεχόταν στο επίμαχο προϊόν, δηλαδή το καθαρό βάρος ενός από τα συστατικά, και όχι το καθαρό βάρος του επίμαχου προϊόντος στο σύνολό του. Θεωρώντας ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του εθνικού δικαίου, έπρεπε να θεωρηθεί ως καπνός καπνίσματος υποκείμενος σε ειδικό φόρο κατανάλωσης το σύνολο του επίμαχου προϊόντος –και όχι μόνον ο καπνός που περιέχεται σ' αυτό–, η εν λόγω περιφερειακή φορολογική αρχή, με έκθεση ελέγχου της 23ης Αυγούστου 2017 (στο εξής: έκθεση), υπολόγισε ότι η εταιρία θα έπρεπε να καταβάλει επιπλέον ειδικό φόρο κατανάλωσης ύψους 1 308 750,28 ευρώ, ΦΠΑ κατά την εισαγωγή 274 837,74 ευρώ, τόκους υπερημερίας ύψους 512 513 ευρώ λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και τόκους υπερημερίας ύψους 43 532 ευρώ λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Επέβαλε επίσης στην εταιρία πρόστιμο 158 359 ευρώ.
- 5 Με απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2017, το καθού, αφού εξέτασε την ασκηθείσα προσφυγή κατά της ως άνω απόφασης της τελωνειακής αρχής της περιφέρειας του Vilnius, επικύρωσε την έκθεση και απέρριψε το αίτημα της εταιρίας να τύχει απαλλαγής από τους τόκους υπερημερίας και από το επιβληθέν πρόστιμο.
- 6 Η προσφεύγουσα διαφώνησε με τις αποφάσεις των φορολογικών αρχών, θεωρώντας, *μεταξύ άλλων*, ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης έπρεπε να επιβληθεί μόνον στον καπνό που περιέχεται στο επίμαχο προϊόν, και όχι στο επίμαχο προϊόν στο σύνολό του, και άσκησε προσφυγή κατά των ως άνω αποφάσεων ενώπιον της Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπή

επίλυσης φορολογικών διαφορών υπαγόμενη στην Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας), η οποία επικύρωσε τα ποσά φόρου που υπολογίστηκαν με την έκθεση και διέταξε την καταβολή τους, απαλλάσσοντας, ωστόσο, την εταιρία από τους επιβληθέντες τόκους υπερημερίας.

- 7 Δεδομένου ότι το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό πρωτοδικείο του Βίλνιους), κατά την εξέταση της φορολογικής διαφοράς σχετικά με τις αποφάσεις της περιφερειακής φορολογικής αρχής, του καθού και της επιτροπής επίλυσης φορολογικών διαφορών, επιβεβαίωσε επίσης τις αποφάσεις αυτές, η προσφεύγουσα άσκησε έφεση ενώπιον του Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας).

### **Συνοπτική έκθεση των λόγων της παραπομπής**

*Όσον αφορά την αναγνώριση ότι το επίμαχο προϊόν «αποτελ[είται] [...] εν μέρει από άλλες ουσίες πλην του καπνού», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/64*

- 8 Ο νομοθέτης της Ένωσης δεν διευκρινίζει στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/64, από ποιες «άλλες ουσίες» πρέπει να αποτελείται το προϊόν, προκειμένου να μπορεί να θεωρηθεί ως βιομηχανοποιημένος καπνός.
- 9 Όσον αφορά την πτυχή αυτή, η εν λόγω έννοια μπορεί εκ πρώτης όψεως να θεωρηθεί ότι δεν καλύπτει όλες τις ουσίες, αλλά μόνον ουσίες που μπορούν να υποκαταστήσουν τον καπνό σε ορισμένο προϊόν επεξεργασμένου καπνού, δηλαδή ουσίες που έχουν τον ίδιο σκοπό (επιτελούν την ίδια λειτουργία) με τον καπνό σε ένα συγκεκριμένο προϊόν. Πράγματι, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι στην περίπτωση των τσιγάρων, για παράδειγμα, τα τσιγαρόχαρτα δεν αποτελούν τέτοια «άλλη ουσία» για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/64.
- 10 Οι άλλες ουσίες πλην του καπνού που περιέχονται στον καπνό για ναργιλέ, όπως ορίζονται, μεταξύ άλλων, στη σημείωση 1 της διάκρισης του κεφαλαίου 24 της ΣΟ είναι τα συνήθη συστατικά ενός τέτοιου προϊόντος και η παρουσία τους ανταποκρίνεται στις προσδοκίες των καταναλωτών. Επομένως, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η επίμαχη έννοια («άλλες ουσίες») χρησιμοποιείται ως αναφορά σε ουσίες που υποκαθιστούν τον καπνό στο προϊόν, πρέπει να εξεταστεί αν το επίμαχο προϊόν, ανεξαρτήτως της αναλογίας του καπνού και των άλλων ουσιών που περιέχει, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/64.
- 11 Ωστόσο, ο καπνός που περιέχεται σε προϊόν καπνού που προορίζεται για κάπνισμα καίγεται ή θερμαίνεται έτσι ώστε να εκπέμπει καπνό με ορισμένη γεύση που μπορεί να εισπνέεται. Από την άποψη αυτή, η προσφεύγουσα δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι το σιρόπι ζάχαρης και οι αρωματικές ουσίες που περιέχονται στο επίμαχο προϊόν προορίζονται κυρίως να προσδώσουν στον εν λόγω καπνό

ορισμένη γεύση, δηλαδή, υπό την έννοια αυτή, οι περιεχόμενες στο επίμαχο προϊόν ουσίες χρησιμοποιούνται κατ' ουσίαν για τους ίδιους σκοπούς όπως και ο καπνός που περιέχεται σ' αυτό.

12 Επιπλέον, δεδομένου ότι η οδηγία 2011/64 δεν περιέχει σαφή ορισμό του όρου «άλλες ουσίες», μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι λέξεις αυτές χρησιμοποιούνται εν προκειμένω υπό την ευρύτερη δυνατή έννοια, δηλαδή ως καλύπτουσες όλες τις ουσίες, ανεξαρτήτως του σκοπού τους και της σχέσης τους με τον καπνό που περιέχεται στο προϊόν.

13 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, προσήκει να τεθεί καταρχάς στο Δικαστήριο το πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

*Σχετικά με την αναγνώριση ότι το επίμαχο προϊόν πληροί τα κριτήρια του «καπνού καπνίσματος»*

14 Περαιτέρω, στο πλαίσιο της εξέτασης του ζητήματος αν τα επίμαχα προϊόντα πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64 (τόσο αυτοτελώς όσο και σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής), πρέπει καταρχάς να επισημανθεί ότι τα προϊόντα αυτά «μπορ[ούν] να καπνιστ[ούν] χωρίς να υποστ[ούν] μεταγενέστερη [βιομηχανική] μεταποίηση», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α' (βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Απριλίου 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, σκέψεις 30 έως 32) και ότι «μπορούν να καπνιστούν», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο β'.

15 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64 θεσπίζει επίσης ένα δεύτερο υποχρεωτικό κριτήριο, ήτοι ότι ο καπνός καπνίσματος είναι «κομμένος ή κατ' άλλο τρόπο τεμαχισμένος καπνός, σε ορμαθό ή συμπιεσμένος σε πλάκες».

16 Από τα δεδομένα της υποθέσεως της κύριας δίκης προκύπτει ότι δεν χωρεί αμφιβολία ότι ο καπνός που περιέχεται στο επίμαχο προϊόν «είναι τεμαχισμένος» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64. Ο καπνός που περιέχεται στο επίμαχο προϊόν και προορίζεται για κάπνισμα χωρίς μεταγενέστερη [βιομηχανική] μεταποίηση και χρησιμοποιείται από τους καταναλωτές ως προϊόν που περιέχει νικοτίνη, όταν καπνίζεται, χρησιμοποιείται για τον κύριο και πρωταρχικό σκοπό του, ο οποίος συνίσταται στην παραγωγή, μέσω καύσης ή θέρμανσης, καπνού που περιέχει νικοτίνη και προορίζεται για εισπνοή.

17 Από τη συστηματική ανάλυση των διατάξεων της οδηγίας 2011/64 προκύπτει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πρέπει να εφαρμόζεται σε όλα τα βιομηχανοποιημένα καπνά, δηλαδή στα σχετικά προϊόντα, συμπεριλαμβανομένων των προϊόντων που θεωρούνται καπνός καπνίσματος, και όχι στον καπνό που περιέχεται σε αυτά (στη συγκεκριμένη ποσότητα καπνού). Τούτο, δε, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, τα άλλα συστατικά στοιχεία του επίμαχου προϊόντος δεν είναι ικανά να καταστήσουν το προϊόν

ολόκληρο μη αναγνωρίσιμο ως καπνό καπνίσματος κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64.

- 18 Αντίθετη εκτίμηση θα ήταν πιθανώς ασύμβατη με τους στόχους της εν λόγω οδηγίας, όπως αυτοί τίθενται στις αιτιολογικές σκέψεις 2 και 9, και δεν θα πληρούσε την απαίτηση να καθορίζονται οι διάφορες κατηγορίες βιομηχανοποιημένων καπνών βάσει κριτηρίων που συνδέονται με τα χαρακτηριστικά τους και τη χρήση τους (απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Απριλίου 2019, Skonis ir kvarpas, C-638/17, EU:C:2019:316, σκέψη 41).
- 19 Ως εκ τούτου, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα υποβάλλεται στο Δικαστήριο για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως με σκοπό την επιβεβαίωση ή την άρνηση της εν λόγω εκτιμήσεως.

*Όσον αφορά την κατάταξη του επίμαχου προϊόντος σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64*

- 20 Σε περίπτωση που το Δικαστήριο δώσει αρνητική απάντηση στο προηγούμενο ερώτημα, δηλαδή ότι, ακόμη και υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, πρέπει να δοθεί έμφαση στο επίμαχο προϊόν ως σύνολο (όλες οι ουσίες του οποίου αποτελούν το επίμαχο μείγμα) και, προκειμένου να θεωρηθεί ότι το προϊόν είναι καπνός καπνίσματος με σκοπό την υπαγωγή του στον ειδικό φόρο κατανάλωσης, πρέπει να εξεταστεί, καταρχάς, αν πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 5, παράγραφος 1 στοιχείο α΄, της οδηγίας 2011/64 («κομμένος ή κατ’ άλλο τρόπο τεμαχισμένος καπνός»).
- 21 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, εφόσον οι έννοιες «cut» (κομμένος) και «split» (τεμαχισμένος), δεν ορίζονται στην οδηγία, πρέπει, προκειμένου να διευκρινιστεί το περιεχόμενό τους, να ληφθεί υπόψη η γενική και κοινώς αποδεκτή σημασία τους: οι λέξεις αυτές, των οποίων η συνήθης σημασία είναι ιδιαιτέρως ευρεία, δηλώνουν η μεν πρώτη το αποτέλεσμα της αφαίρεσης ενός τμήματος ή κομματιού από κάποιο πράγμα με τη βοήθεια αιχμηρού αντικειμένου, η δε δεύτερη το αποτέλεσμα του διαμελισμού ή της κατάτμησης κάποιου πράγματος (απόφαση του Δικαστηρίου, της 6ης Απριλίου 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, σκέψη 28).
- 22 Δεδομένου ότι το επίμαχο προϊόν είναι μείγμα, θα ήταν λογικό να υποθεθεί ότι, κατά την εξέταση του κριτηρίου της «κοπής» ή του «τεμαχισμού» για τους σκοπούς του άρθρου 2, παράγραφος 2, ή/και του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2011/64, πρέπει να αξιολογούνται οι ουσίες από τις οποίες αποτελείται το προϊόν.
- 23 Όσον αφορά την τελευταία αυτή πτυχή, λαμβανομένων υπόψη των αποδόσεων του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2011/64 σε διάφορες γλώσσες (για παράδειγμα, στην αγγλική «otherwise split» ή στη γαλλική «fractionné d’une autre façon»), είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω ουσίες πλην του καπνού (σιρόπι ζάχαρης, γλυκερίνη, αρωματικές ύλες και το προαναφερθέν συντηρητικό) πληρούν ενδεχομένως τα εν λόγω κριτήρια,

ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το επίμαχο προϊόν αποτελείται κατά κύριο λόγο από υγρά (παχύρρευστα) και άλλες υπό φυσιολογική μορφή λεπτές ουσίες. Η άποψη αυτή θα μπορούσε να είναι σύμφωνη με την ερμηνεία που δόθηκε από το Δικαστήριο με τη σκέψη 24 της αποφάσεως Eko-Tabak, σύμφωνα με την οποία η έννοια «καπνός καπνίσματος» δεν πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

- 24 Από την άλλη πλευρά, τα λοιπά συστατικά εκτός του καπνού παρέχουν επίσης τη δυνατότητα να υιοθετηθεί η αντίθετη άποψη για το κατά πόσον η ανάμειξη συνήθως υγρών ή κατ' άλλο τρόπο λεπτών ουσιών ή η διαίρεση του τελικού μείγματος σε μικρότερες ποσότητες μπορούν να θεωρηθούν «κοπή» ή «τεμαχισμός» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/64. Πράγματι, η έννοια που ορίζει ένα προϊόν υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης πρέπει να είναι αντικειμενική, και αυτός είναι ο λόγος για τον οποίον η αξιολόγηση του εν λόγω κριτηρίου («κομμένος» ή «τεμαχισμένος») δεν θα πρέπει να εξαρτάται από το κατά πόσον υπάρχει μεγαλύτερη ποσότητα υγρών ή κατ' άλλο τρόπο λεπτών ουσιών που χρησιμοποιείται για την παρασκευή του επίμαχου προϊόντος.
- 25 Πρέπει επίσης να εξεταστεί αν τα επίμαχα προϊόντα έχουν τα χαρακτηριστικά του καπνού καπνίσματος που απαριθμούνται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/64. Στην αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2011/64 αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι θα πρέπει «να είναι σαφής ο ορισμός των υπολειμμάτων καπνού», πράγμα που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η έννοια των «υπολειμμάτων καπνού» που αναφέρεται στην εν λόγω αιτιολογική σκέψη δεν μπορεί να ερμηνευθεί ευρέως. Το επίμαχο προϊόν καθεαυτό, καίτοι προορίζεται για το λιανικό εμπόριο, δεν πρέπει να θεωρείται ως υπόλειμμα ή υποπροϊόν· δεν υπάρχουν στοιχεία ότι μεμονωμένα συστατικά του επίμαχου προϊόντος μπορούν επίσης να θεωρηθούν ως τέτοια.
- 26 Τούτου λεχθέντος, ελλείπει σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου, το γεγονός ότι το επίμαχο προϊόν κατασκευάζεται από τη μεταποίηση καπνού, δηλαδή από το συνδυασμό του με άλλες ουσίες, δεν επιτρέπει να αποκλειστεί το ενδεχόμενο το προϊόν αυτό, το οποίο περιέχει καπνό μόνον σε ποσοστό έως 24 %, να μπορεί να θεωρηθεί ως υποπροϊόν το οποίο λαμβάνεται από τη μεταποίηση του καπνού, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/64.
- 27 Επομένως, το τρίτο προδικαστικό ερώτημα υποβάλλεται προκειμένου να αρθούν οι εν λόγω αμφιβολίες.

*Σχετικά με την έννοια «υποκατάστατα καπνού»*

- 28 Σε περίπτωση που το Δικαστήριο δώσει καταφατική απάντηση στο τρίτο ερώτημα και επιβεβαιώσει (1) ότι οι σχέσεις στο πλαίσιο της κρινόμενης διαφοράς υπόκεινται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/64 και (2) ότι η απόφαση σχετικά με το αν το επίμαχο προϊόν πρέπει να θεωρηθεί ως καπνός καπνίσματος πρέπει να ληφθεί εξετάζοντας κατά πόσον πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 5, παράγραφος 1, όχι μόνο από τον καπνό, αλλά και από τις λοιπές

συστατικές ουσίες, η διαφορά της κύριας δίκης εγείρει επίσης ζήτημα ενδεχόμενης πλημμελούς ενσωμάτωσης της οδηγίας 2011/64 στο εθνικό δίκαιο. Το ερώτημα είναι, ειδικότερα, αν το άρθρο 3, παράγραφος 36, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα προϊόντα που θεωρούνται ως καπνός καπνίσματος είναι συμβατό με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/64.

- 29 Πράγματι, η διάταξη αυτή του δικαίου της Ένωσης που καθορίζει τη σύνθεση του προϊόντος αναφέρεται σε «άλλες ουσίες», ενώ η εθνική νομοθεσία χρησιμοποιεί τον όρο «υποκατάστατα καπνού».
- 30 Το τρέχον στάδιο της διαδικασίας στην κρινόμενη υπόθεση ευλόγως οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η έννοια αυτή («υποκατάστατα καπνού») αντιστοιχεί σε εκείνη που χρησιμοποιείται στη ΣΟ.
- 31 Το παρόν δικαστήριο δέχεται ότι οι διατάξεις της οδηγίας 2011/64 για τον ορισμό του προϊόντος που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης δεν παραπέμπουν στους κωδικούς της συνδυασμένης ονοματολογίας (βλ., συναφώς, απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Απριλίου 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, σκέψη 46). Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ωστόσο, το περιεχόμενο των διατάξεων της ΣΟ είναι σημαντικό για την εφαρμογή των εθνικών διατάξεων και προκειμένου να αποφασιστεί ποιες συνέπειες θα μπορούσε να έχει για τις υποχρεώσεις της προσφεύγουσας ενδεχόμενη πλημμελής μεταφορά της νομοθεσίας της ΕΕ.
- 32 Η προσφεύγουσα κατέταξε το επίμαχο προϊόν στη διάκριση 2403 11 00 της ΣΟ ως «καπνό για ναργιλέ που αναφέρεται στη σημείωση 1 της διάκρισης του παρόντος κεφαλαίου». Στη σημείωση αυτή διευκρινίζεται ότι, «[σ]ύμφωνα με την έννοια της διάκρισης 2403 11, ως “καπνός ναργιλέ” (water-ripe tobacco) νοείται ο καπνός που προορίζεται για κάπνισμα με ναργιλέ ή πίπα νερού και ο οποίος αποτελείται από μείγμα καπνού και γλυκερίνης, έστω και αν περιέχει αρωματικά έλαια και εκχυλίσματα, μελάσα ή ζάχαρη, έστω και αν έχει αρωματιστεί με φρούτα. [...]»
- 33 Η ανωτέρω διάκριση κατατάσσεται στην κλάση 2403 της ΣΟ «[κ]απνός για κάπνισμα, έστω και αν περιέχει υποκατάστατα του καπνού σε οποιαδήποτε αναλογία».
- 34 Τούτο οδηγεί στο συμπέρασμα ότι κάθε καπνός ναργιλέ, όπως ορίζεται στη σημείωση 1 της διάκρισης που αναφέρεται ανωτέρω, θεωρείται ότι είναι καπνός καπνίσματος και ότι τα συστατικά στοιχεία πλην του καπνού που επίσης αναφέρονται στην εν λόγω σημείωση (γλυκερίνη, ζάχαρη, μελάσα κ.λπ.) δεν πρέπει πιθανώς να θεωρούνται ως «υποκατάστατα καπνού».
- 35 Τούτο επιβεβαιώνεται εν μέρει από τη δεύτερη φράση της σημείωσης 1 της διάκρισης της ΣΟ 2403 11 00 («[...] τα προϊόντα χωρίς καπνό που προορίζονται για κάπνισμα με ναργιλέ/πίπα νερού εξαιρούνται από την παρούσα διάκριση») και από τις επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ (ΕΕ 2019, C 119, σ. 1: («Επεξηγηματικές σημειώσεις») για τη διάκριση ΣΟ 2403 99 90, με τις οποίες

διευκρινίζεται ότι η διάκριση αυτή περιλαμβάνει κάθε «[π]ροϊόν για κάπνισμα (π.χ. “καπνός ναργιλέ”) το οποίο αποτελείται εξ ολοκλήρου από υποκατάστατα καπνού και ουσίες άλλες από τον καπνό».

- 36 Το γεγονός ότι, για τους σκοπούς της ΣΟ, τα «υποκατάστατα καπνού» περιλαμβάνουν ουσίες οι οποίες, ως εκ του σκοπού τους, προορίζονται να υποκαταστήσουν τον καπνό τον οποίον (συνήθως) περιέχει το προϊόν επιβεβαιώνεται όχι μόνον από τη γλωσσική σημασία της έννοιας αυτής, αλλά και (εν μέρει) από τις επεξηγηματικές σημειώσεις για τη διάκριση ΣΟ 2402 90 00, κατά τις οποίες «[υ]πάγονται στη διάκριση αυτή τα πούρα, πουράκια και τσιγάρα που αποτελούνται αποκλειστικά από υποκατάστατα του καπνού, όπως τα τσιγάρα που κατασκευάζονται από ειδικά επεξεργασμένα φύλλα μιας ποικιλίας μαρουλιού και που δεν περιέχουν ούτε καπνό ούτε νικοτίνη».
- 37 Υπό τις συνθήκες αυτές, επίσης προσήκει να υποβληθεί το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο.
- 38 Οι απαντήσεις στα ερωτήματα αυτά θα έχουν σημαντικές συνέπειες για την υπό κρίση υπόθεση, διότι θα αποτελέσουν προαπαιτούμενο για την εξέταση των εθνικών κανόνων δικαίου προς τον σκοπό του καθορισμού των δημοσιονομικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας.