

Υπόθεση C-822/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

5 Νοεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Curtea de Apel Alba Iulia (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

9 Οκτωβρίου 2019

Εκκαλούσες και πρωτοδίκως καθών:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Vămilor - Direcția Regională Vamală Brașov - Biroul Vamal de Interior Sibiu

Εφεσίβλητη και πρωτοδίκως προσφεύγουσα:

Flavourstream SRL

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Έφεση που άσκησαν οι πρωτοδίκως καθών, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (Γενική Περιφερειακή Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών του Brașov, Ρουμανία) και Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Vămilor – Direcția Regională Vamală Brașov – Biroul Vamal de Interior Sibiu (εθνική υπηρεσία φορολογικής διοίκησης – Γενική Διεύθυνση Τελωνείων – περιφερειακή διεύθυνση τελωνείων του Brașov, Ρουμανία – Τελωνειακό γραφείο εσωτερικού του Sibiu, Ρουμανία) κατά της αποφάσεως του Tribunalul Sibiu (πρωτοδικείου Sibiu, Ρουμανία) με την οποία διατάχθηκε η ακύρωση των αποφάσεων που επέβαλλαν πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις σε βάρος της πρωτοδίκως προσφεύγουσας, Flavourstream SRL, συνεπεία της ανακατάταξης ορισμένων εισαγόμενων προϊόντων σε άλλη δασμολογική διάκριση της συνδυασμένης ονοματολογίας.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

Ζητείται, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, η ερμηνεία των δασμολογικών διακρίσεων 1702 90 95 και 2912 49 00 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο.

Προδικαστικό ερώτημα

Κατ' ορθή ερμηνεία της ονοματολογίας που εμφανίζεται στο παράρτημα Ι του κανονισμού 2658/87, όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό 2016/1821, πρέπει το προϊόν «AURIC GMO FREE» που αποτελεί το αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς να καταταγεί στη δασμολογική διάκριση 1702 90 95 ή στη διάκριση 2912 49 00 της εν λόγω ονοματολογίας;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Κανονισμός (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) 2016/1821 της Επιτροπής, της 6ης Οκτωβρίου 2016, σχετικά με την τροποποίηση του παραρτήματος Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου – παράρτημα Ι, δασμολογικές διακρίσεις 1702 90 95 και 2912 49 00.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 για τη θέσπιση του φορολογικού κώδικα) – άρθρο 140, το οποίο προβλέπει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ για την προμήθεια τροφίμων.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της κύριας δίκης

- 1 Στις 5 Ιουνίου 2015, η ήδη εφεσίβλητη και πρωτοδίκως προσφεύγουσα υπέβαλε στο Biroul Vamal de Interior Sibiu (Τελωνειακό γραφείο εσωτερικού του Sibiu), τελωνειακή διασάφηση σχετικά με την εισαγωγή 3 300 χιλιόγραμμων υδατικού διαλύματος, το οποίο λαμβάνεται με θερμική αποσύνθεση της δεξτρόζης και χρησιμοποιείται στη βιομηχανία τροφίμων με την ονομασία «AURIC GMO FREE».
- 2 Το εμπόρευμα εισήχθη από τον Καναδά με τον δηλωθέντα κωδικό TARIC 1702 90 95 00, διάκριση που περιλαμβάνει «Ζάχαρη, σιρόπια και άλλα προϊόντα ζάχαρης / άλλα». Οι τελωνειακοί δασμοί ανέρχονταν σε 1 938 ρουμανικά λεί (RON) και ο ΦΠΑ, με συντελεστή 9 %, ανέρχονταν σε 19 025 RON.

- 3 Στη συνέχεια, η ήδη εφεσίβλητη και πρωτοδίκως προσφεύγουσα υποβλήθηκε σε έλεγχο από το Biroul Vamal de Interior Sibiu (Τελωνειακό γραφείο εσωτερικού του Sibiu), κατόπιν του οποίου εκδόθηκε απόφαση διόρθωσης, με την οποία επιβλήθηκαν πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις (τελωνειακοί δασμοί και ΦΠΑ) συνολικού ποσού 102 079 RON, συνεπεία της διαπίστωσης ότι το προϊόν «AURIC GMO FREE» είχε εσφαλμένα καταταγεί στη δασμολογική διάκριση 1702 90 95 00.
- 4 Κατά τον χρόνο του ελέγχου πραγματοποιήθηκαν εργαστηριακές αναλύσεις και, με βάση τα πιστοποιητικά ανάλυσης, το όργανο τελωνειακού ελέγχου διαπίστωσε ότι το προϊόν αυτό στην πραγματικότητα εμπίπτει στον κωδικό TARIC 2912 49 00 90 που αφορά «Αλδεΐδες, έστω και αν περιέχουν άλλες οξυγονούχες ομάδες, πολυμερή κυκλικά των αλδεϋδών, παραφορμαλδεϋδη / άλλες» και ότι για την ήδη εφεσίβλητη και πρωτοδίκως προσφεύγουσα ισχύουν υψηλότεροι τελωνειακοί δασμοί και συντελεστής ΦΠΑ.
- 5 Η ήδη εφεσίβλητη και πρωτοδίκως προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή σύμφωνα με τη διαδικασία των φορολογικών διαφορών κατά της αποφάσεως του ελεγκτικού οργάνου, με αντικείμενο την ακύρωση των αποφάσεων που επέβαλαν πρόσθετες υποχρεώσεις και την απαλλαγή από την πληρωμή πρόσθετων ποσών, τόκων καθώς και χρηματικών ποινών που οφείλονται στην κατάταξη του προϊόντος σε άλλη δασμολογική διάκριση.
- 6 Πρωτοδίκως, το Tribunalul Sibiu – Secția a II-a civilă și de contencios administrativ (πρωτοδικείο Sibiu, Ρουμανία – δεύτερο τμήμα αστικών και διοικητικών διαφορών) έκανε δεκτή την προσφυγή, ακύρωσε τις προσβαλλόμενες αποφάσεις και απάλλαξε την πρωτοδίκως προσφεύγουσα από την καταβολή των πρόσθετων φορολογικών επιβαρύνσεων που επέβαλαν οι εν λόγω αποφάσεις.
- 7 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι η προσφεύγουσα είχε κατατάξει ορθώς το προϊόν «AURIC GMO FREE» στη δασμολογική διάκριση 1702 90 95 00 και ότι η κατάταξη από τις ήδη εκκαλούσες, πρωτοδίκως καθών, στη διάκριση 2912 49 00 90 – αλδεΐδες, δεν είναι η ορθή. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι, από το δελτίο στοιχείων που συνέταξε ο παραγωγός, προέκυπτε ότι το προϊόν «AURIC GMO FREE» παράγεται από θερμικά επεξεργασμένη ζάχαρη και χρησιμοποιείται στη βιομηχανία τροφίμων για να προσδίδεται γεύση στα τρόφιμα· πρόκειται, επομένως, για «τρόφιμο ή προϊόν τροφίμων» σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία.
- 8 Στην απόφασή του, το δικαστήριο της ουσίας στηρίχθηκε επίσης στον ορισμό του όρου «τρόφιμα» που προβλέπει ο κανονισμός (ΕΚ) 178/2002, καθώς και στον ορισμό που δίνεται στους «αρωματικούς παράγοντες», τις «αρωματικές ουσίες» και τα «πρόσθετα τροφίμων» από τους κανονισμούς (ΕΚ) 1334/2008 και 1333/2008.
- 9 Κατά συνέπεια, το δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ήταν ορθά τα συμπεράσματα του χημικού εμπειρογνώμονα, ο οποίος έκρινε ότι το προϊόν «AURIC GMO FREE»

είναι ένα υδατικό μείγμα χημικών προϊόντων, ήτοι υδατοδιαλυτών αλδευδών και κετονών, που λαμβάνονται με ενζυμική οξείδωση ή θερμικές αντιδράσεις των μονοσακχαριτών (φυσικών γλυκαντικών τροφίμων), το οποίο χρησιμοποιείται στη βιομηχανία τροφίμων ως πρόσθετο χρωματισμού ή ως άρτυμα καπνιστών τροφίμων και προβλέπεται στον κανονισμό (ΕΚ) 1333/2008, στους καταλόγους Β και Γ, με την ονομασία απλό καραμελόχρωμα E 150a.

- 10 Ως εκ τούτου, η κατάταξη αυτού του προϊόντος σε σχέση με το παράρτημα I του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2015/1754 της Επιτροπής, της 6ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την τροποποίηση του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, πρέπει να πραγματοποιηθεί στο τμήμα IV «Προϊόντα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξίδι. Καπνά και βιομηχανοποιημένα υποκατάστατα του καπνού», κωδικός TARIC 1702 90 95 00.
- 11 Κατά της πρωτόδικης απόφασης, οι εκκαλούσες και πρωτοδίκως καθών άσκησαν έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, Curtea de Apel Alba Iulia – Secția de contencios administrativ și fiscal (εφετείου Alba Iulia, Ρουμανία – τμήμα διοικητικών και φορολογικών διαφορών).
- 12 Με την έφεσή τους, οι εκκαλούσες και πρωτοδίκως καθών προβάλλουν, μεταξύ άλλων, ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο παρέβη τις διατάξεις του κανονισμού 2658/87 σχετικά με τη δασμολογική ονοματολογία, καθώς και τις επεξηγηματικές σημειώσεις του εναρμονισμένου συστήματος σχετικά με τους γενικούς κανόνες ερμηνείας του εναρμονισμένου συστήματος, καθόσον κατέταξε το προϊόν «AURIC GMO FREE» στη δασμολογική διάκριση 1702 90 95 00 αντί της δασμολογικής διάκρισης 2912 49 00 90.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 13 Κατά την ήδη εφεσίβλητη και πρωτοδίκως προσφεύγουσα, το προϊόν «AURIC GMO FREE» προέρχεται από διάλυμα ζάχαρης για χρήση σε τρόφιμα (δεξτρόζη), το οποίο με ελεγχόμενη θέρμανση αποσυντίθεται σε απλούστερα κλάσματα όπως υδροξυ-ακεταλδεύδη, μεθυλγλυοξάλη και φουρφοουρόλη. Μολονότι στην κλασική χημεία η υδροξυ-ακεταλδεύδη είναι αλδεύδη, εντούτοις στη χημεία τροφίμων χρησιμοποιείται ως κατώτερο ζάχαρο που επηρεάζει το άρωμα και την υφή των τροφίμων μετά τη θέρμανση και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) 1334/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008. Η υδροξυ-ακεταλδεύδη είναι ουσιαστικά ένα κατώτερο ζάχαρο και βασικό συστατικό προκειμένου ένα τρόφιμο να αποκτήσει το άρωμα και την υφή του ροδίσματος και καφέ χρώμα. Είναι, επίσης, ένα συστατικό που βρίσκεται σε υψηλή συγκέντρωση στα αρτύματα καπνιστών τροφίμων όταν αυτά παράγονται από την ξυλοκυτταρίνη που χρησιμοποιείται για την παρασκευή υγρών αρτυμάτων καπνιστών τροφίμων.
- 14 Κατά την άποψή της, το προϊόν «AURIC GMO FREE» εφαρμόζεται σε τρόφιμα, όπως κρέας, κοτόπουλο ή ψωμί, με τη χρήση μιας διαδικασίας ψεκασμού ή

κονιοποίησης και μετά τη θέρμανση στον φούρνο αυτό αντιδρά με τις πρωτεΐνες των τροφίμων, προσδίδοντας στα προϊόντα άρωμα και υφή παρόμοια με εκείνη που επιτυγχάνεται με μια διαδικασία τσιγαρίσματος. Το τρόφιμο θα έχει την ίδια εμφάνιση που θα είχε αποκτήσει αν είχε υποστεί επεξεργασία με ζάχαρη πριν από την παρασκευή του. Αν η δεξτρόζη ή η ζάχαρη είχαν προστεθεί απευθείας σε τρόφιμο και αυτό είχε ακολούθως θερμανθεί στον φούρνο, η δεξτρόζη/η ζάχαρη θα είχε διασπαστεί σε απλούστερα κλάσματα, όπως υδροξυ-ακεταλδεΐδη, αντιδρώντας με τις πρωτεΐνες του κρέατος. Η χρήση του προϊόντος «AURIC GMO FREE», προϊόντος στο οποίο η ζάχαρη έχει ήδη αποσυντεθεί, αποσκοπεί μόνο στη μείωση του χρόνου επεξεργασίας των τροφίμων.

- 15 Η ήδη εφεσίβλητη και πρωτοδίκως προσφεύγουσα υπογράμμισε, επίσης, ότι το προϊόν «AURIC GMO FREE» θεωρείται τρόφιμο, δεδομένου ότι λαμβάνεται από τη δεξτρόζη και είναι το αποτέλεσμα ελεγχόμενης διαδικασίας θέρμανσης η οποία χρησιμοποιείται στη βιομηχανία επεξεργασίας τροφίμων. Δεδομένου ότι το προϊόν «AURIC GMO FREE» είναι παράγωγο της ζάχαρης και επαναχρησιμοποιείται στη βιομηχανία τροφίμων ως κατώτερο διάλυμα ζάχαρης, πρέπει να καταταγεί στον κωδικό TARIC 1702 90 95. Η κατάταξη των εμπορευμάτων στο παράρτημα I του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2015/1754, στο τμήμα IV, «Προϊόντα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξίδι. Καπνά και βιομηχανοποιημένα υποκατάστατα του καπνού», στο κεφάλαιο 17, περιλαμβάνει: «Άλλα, στα οποία περιλαμβάνεται και το μίβερτοποιημένο ζάχαρο και τα άλλα ζάχαρα και σιρόπια από ζάχαρα που περιέχουν κατά βάρος, σε ξηρή κατάσταση, 50 % φρουκτόζη». Κατά συνέπεια, είναι σαφές ότι το προϊόν «AURIC GMO FREE» εμπίπτει στην προαναφερθείσα κατηγορία.
- 16 **Κατά τις εκκαλούσες και πρωτοδίκως καθόν**, η χημική διαδικασία για τη λήψη του προϊόντος «AURIC GMO FREE» περιλαμβάνει τη μετατροπή του διαλύματος γλυκόζης (δεξτρόζη) σε αιθανόλη με τη δράση των ζυμομυκήτων και, στη συνέχεια, μέσω ασθενούς οξείδωσης, τη μετατροπή της αιθανόλης σε ακεταλδεΐδη, διαδικασία η οποία δεν μπορεί να συνεπάγεται την κατάταξη του τελικού προϊόντος –της ακεταλδεΐδης– στη δασμολογική κλάση 1702 90 95 00, δεδομένου ότι αυτός είναι ο κωδικός που χρησιμοποιείται για την κατάταξη της πρώτης ύλης, ήτοι της γλυκόζης. Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι δύο φάσεις επεξεργασίας στην οποία υποβλήθηκε η πρώτη ύλη είναι μη αναστρέψιμες, είναι αδύνατο να καταταγεί το τελικό προϊόν στη δασμολογική κλάση της πρώτης ύλης, δεδομένου ότι η πρώτη ύλη και το τελικό προϊόν είναι δύο τελείως διαφορετικά προϊόντα.
- 17 Επιπλέον, ενώ το προϊόν «AURIC GMO FREE» –υδατικό διάλυμα υδροξυ-ακεταλδεΐδης– δεν περιέχει καθόλου ζάχαρη, όπως αναφέρεται στις εκθέσεις ανάλυσης, είναι προφανές ότι δεν μπορεί να καταταγεί στην κατηγορία «άλλα, στα οποία περιλαμβάνεται και το μίβερτοποιημένο ζάχαρο και τα άλλα ζάχαρα και σιρόπια από ζάχαρα που περιέχουν κατά βάρος, σε ξηρή κατάσταση, 50 % φρουκτόζη». Ως εκ τούτου, το προϊόν «AURIC GMO FREE» πρέπει να καταταγεί με τον κωδικό TARIC 2912 49 00 90 που αφορά «Αλδεΐδες, έστω και

αν περιέχουν άλλες οξυγονούχες ομάδες, πολυμερή κυκλικά των αλδεϋδών, παραφορμαλδεϋδη / άλλες».

- 18 Κατά την άποψή τους, η λογική της ομαδοποίησης των προϊόντων στη συνδυασμένη ονοματολογία εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από το υλικό με το οποίο παράγεται το εμπόρευμα, τον τρόπο χρήσης, δηλαδή τον προορισμό ή τη λειτουργία του προϊόντος, καθώς και τον βαθμό επεξεργασίας αυτού. Τα προϊόντα με χαμηλό βαθμό επεξεργασίας –ουσιαστικώς φυσικά– εισάγονται συνήθως στο αρχικό τμήμα της συνδυασμένης ονοματολογίας, στα πρώτα τμήματα, ενώ εκείνα με υψηλό βαθμό επεξεργασίας –πιο σύνθετα– όπως τα βιομηχανικά, εισάγονται στο τέλος. Η ίδια λογική ισχύει για τα τμήματα: στο αρχικό μέρος περιγράφεται το αρχικό προϊόν, ακολουθούμενο από τα παράγωγά του.
- 19 Λαμβανομένης υπόψη αυτής της μεθόδου καθορισμού της δασμολογικής κατάταξης, το προϊόν «AURIC GMO FREE» προέρχεται από τη γλυκόζη (κεφάλαιο 17), μετά τη δράση των ζυμομυκήτων μετασχηματίζεται στο ενδιάμεσο προϊόν αιθανόλη (κεφάλαιο 22) και με ασθενή οξείδωση καθίσταται τελικό προϊόν - ακεταλδεϋδη (κεφάλαιο 29). Είναι σαφές ότι, καθώς αυξάνεται ο βαθμός επεξεργασίας του προϊόντος, το κεφάλαιο TARIC που αφορά κάθε εξελικτική φάση του προϊόντος αλλάζει σιωπηρώς κατ' αύξουσα σειρά.

Συνοπτική παράθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 20 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί εξαρτάται από την ερμηνεία της συνδυασμένης ονοματολογίας και, ειδικότερα, από την κατάταξη του προϊόντος «AURIC GMO FREE» στη δασμολογική διάκριση 1702 90 95 ή στη δασμολογική διάκριση 2912 49 00.