

Υπόθεση C-76/20

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

12 Φεβρουαρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Administrativen sad Varna (Βουλγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

5 Φεβρουαρίου 2020

Αναιρεσείουσα:

„Balev Bio“ EOOD

Αναιρεσίβλητη:

Agentsia „Mitnitsi“, Teritorialna Direktsia Severna Morska

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Ένδικο μέσο κατά της αποφάσεως του Rayonen sad Devnya (περιφερειακού δικαστηρίου, Devnya) της 14ης Οκτωβρίου 2019, με την οποία το δικαστήριο αυτό επικύρωσε την από 23 Αυγούστου 2018 απόφαση της αναιρεσίβλητης περί επιβολής προστίμου στην αναιρεσείουσα λόγω παραβάσεως του Zakon za mitnitsite (τελωνειακού κώδικα).

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, για την ερμηνεία των κανόνων 3, στοιχείο α', και 3, στοιχείο β', των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της περιλαμβανόμενης στο παράρτημα I του εκτελεστικού κανονισμού 2015/1754 συνδυασμένης ονοματολογίας καθώς και των κλάσεων 4410 και 4419 και της διακρίσεως 3924100011 αυτής

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Έχει ο κανόνας 3, στοιχείο α', των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της [συνδυασμένης ονοματολογίας] του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2015/1754 της 6ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την τροποποίηση του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, την έννοια ότι, για την κατάταξη προϊόντων όπως αυτά που αφορά η διαφορά της κύριας δίκης, τα οποία αποτελούνται από διαφορετικά υλικά, η «περισσότερο εξειδικευμένη κλάση» είναι πάντα η κλάση στην οποία υπάγεται το κατά τον όγκο (μέγεθος) κυρίαρχο υλικό, ή μήπως η ερμηνεία αυτή είναι δυνατή μόνον εάν η ίδια η κλάση προβλέπει τον όγκο (το μέγεθος) ως το κριτήριο το οποίο χαρακτηρίζει με μεγαλύτερη ακρίβεια το εμπόρευμα και το περιγράφει σαφέστερα και πληρέστερα;
- 2) Ανάλογα με την απάντηση στο πρώτο ερώτημα και στο πλαίσιο των επεξηγηματικών σημειώσεων του [εναρμονισμένου συστήματος] για τις κλάσεις 4410 και 4419: Έχει ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2015/1754 την έννοια ότι η κλάση 4419 δεν περιλαμβάνει κανένα προϊόν από πλάκες-διαφράγματα από μικρά τεμάχια (ίνες), στα οποία το βάρος του συνδετικού υλικού (θερμοσκληρυνόμενη ρητίνη) υπερβαίνει το 15 % του βάρους της πλάκας;
- 3) Έχει ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2015/1754 την έννοια ότι εμπορεύματα όπως αυτά που αφορά η κύρια δίκη, δηλαδή κύπελα ζέσεως τα οποία παρασκευάζονται από σύνθετο υλικό με ποσοστό 72,33% σε φυτικές ίνες από λιγνοκυτταρίνη και ποσοστό 25,2% σε συνδετικό (ρητίνη μελαμίνης) πρέπει να καταταγούν στη διάκριση 3924 10 00 του παραρτήματος I;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και νομολογία

Απόφαση του Συμβουλίου της 7ης Απριλίου 1987, για τη σύναψη διεθνούς σύμβασης για το εναρμονισμένο σύστημα περιγραφής και κωδικοποίησης των εμπορευμάτων, καθώς και του τροποποιητικού της πρωτοκόλλου (87/369/ΕΟΚ), συμπεριλαμβανομένων των παραρτημάτων.

Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, άρθρα 1 και 12.

Κανονισμός (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, άρθρο 56, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', καθώς και άρθρο 57.

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2015/1754 της Επιτροπής, της 6ης Οκτωβρίου 2015, σχετικά με την τροποποίηση του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΟΚ)

2658/87 του Συμβουλίου, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, διατάξεις 1, 2, στοιχείο β', 3, στοιχείο α', 3, στοιχείο β' και 6, των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (στο εξής: ΣΟ), στο παράρτημα I καθώς και οι κλάσεις 3909, 3924, 4410 και 4419 αυτού.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Οκτωβρίου 2006, Turbon International, C-250/05, EU:C:2006:681, σκέψη 21.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Ιουνίου 2009, Kloosterboer Services, C-173/08, EU:C:2009:382, σκέψη 31.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Μαΐου 2011, Delphi Deutschland, C-423/10, EU:C:2011:315, σκέψη 23.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 28ης Ιουλίου 2011, Pacific World Limited, C-215/10, EU:C:2011:528, σκέψη 29.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 10ης Μαρτίου 2016, VAD BVBA, C-499/14, EU:C:2016:155, σκέψη 30.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Μαρτίου 2016, Sonos Europe, C-84/15, EU:C:2016:184, σκέψη 33.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Μαΐου 2016, Latvijas propāna gāze, C-286/15, EU:C:2016:363, σκέψεις 30 και 34.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 19ης Οκτωβρίου 2017, Lutz, C-556/16, EU:C:2017:777, σκέψη 40.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Σεπτεμβρίου 2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, σκέψη 33.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Zakon za mitnitsite (Τελωνειακός Κώδικας), άρθρο 234, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, σημείο 1.

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (νόμος για τις διοικητικές παραβάσεις και τις διοικητικές ποινές), άρθρο 59, παράγραφος 1, και άρθρο 63, παράγραφος 1.

Administrativnoprotsesualen kodeks (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), άρθρο 217, παράγραφος 1, και άρθρο 223.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Κατά το χρονικό διάστημα από τις 9 Δεκεμβρίου 2016 έως τις 11 Οκτωβρίου 2017, η BALEV BIO προέβη σε 18 συνολικά τελωνειακές διασαφήσεις για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων που χαρακτηρίστηκαν ως «κύπελο από μπαμπού» με τους κωδικούς TARIC 4419009000 και 4419190000. Τα εμπορεύματα προέρχονταν από την Κίνα και ο εφαρμοστέος δασμός εισαγωγής ήταν 0 %.
- 2 Στις 13 Ιουνίου 2017 η αναιρεσίβλητη διεξήγαγε επιτόπιο φυσικό έλεγχο των εμπορευμάτων που χαρακτηρίστηκαν ως «κύπελα από μπαμπού» και ανεγράφησαν στις τελωνειακές διασαφήσεις της 12ης Ιουνίου 2017. Ελήφθη δείγμα των εμπορευμάτων, το οποίο απεστάλη προς εξέταση στο Tsentralna mitnicheska laboratoria (κεντρικό τελωνειακό εργαστήριο), προκειμένου να διαπιστωθεί το είδος του εμπορεύματος και να καθοριστεί η κατάταξή του.
- 3 Την 1η Νοεμβρίου 2017 καταρτίστηκε πραγματογνωμοσύνη του τελωνειακού εργαστηρίου σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, κατά την οποία «[...] αυτό το είδος κυπέλου, που ονομάζεται “Eccoffee cup”, παρασκευάζεται από ίνες μπαμπού, άμυλα καλαμποκιού και μελαμίνη (ρητίνη μελαμίνης-φορμαλδεΰδης). Τα άμυλα και οι ίνες μπαμπού αποτελούν πληρωτικά υλικά. Στο εξετασθέν δείγμα διαπιστώθηκε ποσοστό 5,3 % σε ανόργανα πληρωτικά υλικά». Στην πραγματογνωμοσύνη υποστηρίχθηκε η άποψη ότι «[...] το εξετασθέν δείγμα εμπορευμάτων που χαρακτηρίστηκε ως “κύπελο από ίνες μπαμπού” είναι κύπελο, δηλαδή πλαστικό είδος σερβιρίσματος που περιέχει μελαμίνη». Δεν αναφέρθηκε η ποσοτική σχέση μεταξύ φυτικών ινών και ρητίνης μελαμίνης-φορμαλδεΰδης.
- 4 Η BALEV BIO προσκόμισε, από την πλευρά της, πρωτόκολλο που κατήρτισε το Lesotehnicheski universitet (πανεπιστημιακή Σχολή Δασοπονίας) στις 20 Δεκεμβρίου 2017 για τον καθορισμό της συνθέσεως του κυπέλου. Από αυτό συνήχθη ότι το προϊόν «κύπελο από μπαμπού» αποτελείται από 72,33 % κυτταρίνη, ημικυτταρίνη και λιγνίνη, δηλαδή φυτικές ίνες λιγνοκυτταρίνης, και από 25,2 % συγκολλητικό/συνδετικό υλικό, δηλαδή ρητίνη μελαμίνης. Βάσει των τιμών αυτών συνήχθη το συμπέρασμα ότι το υπό εξέταση προϊόν πρέπει να καταταγεί ως υλικό από φυτική βάση (φυτικές ίνες λιγνοκυτταρίνης) με μία μίτρα από συνθετικό συγκολλητικό υλικό (μελαμίνη). Το προϊόν δεν μπορεί να ταξινομηθεί ως πλαστικό, διότι το ποσοστό σε συνθετικές ύλες που περιέχει ανέρχεται σε ποσοστό σαφώς λιγότερο από 50 %.
- 5 Κατ’ αποτέλεσμα, η αναιρεσίβλητη δέχθηκε, σε σχέση με όλες τις εξετασθείσες τελωνειακές διασαφήσεις, ότι οι αναφερόμενοι για τα εμπορεύματα κωδικόί TARIC 4419009000 και 4419190000 δεν είναι ορθοί, υπό το πρίσμα του γράμματος του Κεφαλαίου 44 της ΣΟ – «Ξυλεία και είδη από ξύλο· ξυλάνθρακες»– επειδή τα εισαγόμενα εμπορεύματα δεν είναι είδη από ξύλο. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα των πραγματογνωμοσυνών που συντάχθηκαν, το εμπόρευμα είναι «είδος σερβιρίσματος από πλαστικό, δηλαδή κύπελο, το οποίο

παρασκευάστηκε από ρητίνη μελαμίνης-φορμαλδεΐδης και περιέχει ίνες μπαμπού και άμυλα καλαμποκιού ως πληρωτικά υλικά». Σύμφωνα με τους κανόνες 1, 2, στοιχείο β', 3, στοιχείο β', και 6 των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της ΣΟ, ο ουσιώδης χαρακτήρας του εμπορεύματος καθορίζεται από το πλαστικό (ρητίνη μελαμίνης-φορμαλδεΐδης) που περιέχει το προϊόν, επειδή αυτό δίνει στο προϊόν τη μορφή του, συμπεριλαμβανομένων των ιδιοτήτων της σκληρότητας και της σταθερότητας. Για τον λόγο αυτόν, το εμπόρευμα πρέπει να ταξινομηθεί στη δασμολογική κλάση 3924, κωδικός ΣΟ 3924 10 00 και υπάγεται, υπό το πρίσμα της προελεύσεώς του (Κίνα), στον κωδικό TARIC 3924100011, με τελωνειακό δασμό 6,5 %.

- 6 Σε ένα πρώτο στάδιο, η αναιρεσίβλητη διόρθωσε, με αποφάσεις του Φεβρουαρίου και Σεπτεμβρίου 2018, βάσει των διαπιστώσεων αυτών, τον αναγραφόμενο σε όλες τις διασαφήσεις κωδικό, έθεσε ως βάση τον κωδικό TARIC 3924100011 και διαπίστωσε συμπληρωματικές τελωνειακές απαιτήσεις και απαιτήσεις ΦΠΑ του Δημοσίου.
- 7 Οι αποφάσεις της αναιρεσίβλητης προσβλήθηκαν ενώπιον του Administrativen sad Varna (διοικητικού πρωτοδικείου Βάρνας). Διάφορα τμήματα του δικαστηρίου απέρριψαν τις προσφυγές ως αβάσιμες. Επειδή τα εμπορεύματα είναι προϊόντα από σύνθετο υλικό, το οποίο συντίθεται από δύο κύρια συστατικά, δηλαδή ίνες ξύλου και ρητίνη μελαμίνης σε ένα ποσοστό περίπου 25 %, τα οποία δεν υπάγονται ευθέως σε κλάση της ΣΟ, τα εμπορεύματα πρέπει να ταξινομηθούν, σύμφωνα με τον κανόνα 3, στοιχείο β', των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της ΣΟ, δηλαδή σύμφωνα με την ύλη που καθορίζει τον ουσιώδη χαρακτήρα των εμπορευμάτων. Ανεξαρτήτως του ότι οι φυτικές ίνες υπερτερούν σε μέγεθος, το προϊόν δεν είναι, για τον σκοπό της κατάταξης, «είδος από ξύλο», επειδή το ποσοστό του συνθετικού πλαστικού υπερβαίνει το 15 %. Το συνθετικό πλαστικό είναι το έτερο κύριο συστατικό, το οποίο καθορίζει το είδος του προϊόντος, το οποίο, επομένως, είναι «είδος σερβιρίσματος από πλαστικό».
- 8 Οι αποφάσεις του Administrativen sad Varna προσεβλήθησαν ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, στο εξής: VAS). Με απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2019, το VAS αναίρεσε μία από τις αναιρεσιβαλλόμενες αποφάσεις, με το αιτιολογικό ότι, στην περίπτωση αυτή, ο κρίσιμος είναι ο κανόνας 3, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της ΣΟ, κατά τον οποίο η περισσότερο εξειδικευμένη κλάση έχει προτεραιότητα έναντι των κλάσεων με γενικότερο περιεχόμενο. Περαιτέρω, σύμφωνα με τον κανόνα 2, στοιχείο β', των Γενικών κανόνων, κάθε αναφορά σε μία ύλη μέσα σε ορισμένη κλάση καλύπτει την ύλη αυτή είτε σε αμιγή κατάσταση είτε αναμειγμένη ή και συνδυασμένη με άλλες ύλες. Στην παρούσα περίπτωση, η ύλη μπαμπού, μολονότι είναι αναμειγμένη με άλλη ύλη, δηλαδή με τη ρητίνη μελαμίνης-φορμαλδεΐδης, είναι το υπερέχον από πλευράς μεγέθους υλικό και καθορίζει την περισσότερο εξειδικευμένη κλάση για το εμπόρευμα. Ακριβώς για τον λόγο αυτόν, το εμπόρευμα υπάγεται στο τμήμα ΙΧ Κεφάλαιο 44 «Ξυλεία και είδη από ξύλο· ξυλάνθρακες» της ΣΟ, οπότε η κατάταξη στην οποία προέβη η

BALEV BIO είναι σωστή. Για τα λοιπά ένδικα μέσα δεν αποφάνθηκε ακόμη το VAS.

- 9 Σε δεύτερο στάδιο, η αναιρεσίβλητη εξέδωσε, λόγω εσφαλμένης δασμολογικής κατατάξεως, αποφάσεις περί χρηματικών προστίμων κατά της BALEV BIO, με τις οποίες διαπίστωσε ότι η εταιρεία διέπραξε τελωνειακή απάτη σύμφωνα με το άρθρο 234, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, του Zakon za mitnitsite (τελωνειακού κώδικα), και της επέβαλε χρηματικές κυρώσεις στο ύψος των μη εξοφληθεισών οφειλών έναντι του Δημοσίου. Μια από τις εν λόγω αποφάσεις επιβολής προστίμου είναι αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας.
- 10 Προκειμένου να αποφανθεί επί της σχετικής προσφυγής, το Rayonen sad Devnya διέταξε την κατάρτιση δικαστικής πραγματογνωμοσύνης για τα ζητήματα χημικής φύσεως, η οποία, λόγω ελλείψεως αντιπροσωπευτικού δείγματος εμπορεύματος, καταρτίστηκε μόνο βάσει του περιεχομένου του φακέλου. Σύμφωνα με την πραγματογνωμοσύνη, τα συστατικά του σύνθετου υλικού από το οποίο παρήχθη το προϊόν ταυτίζονται με τα συστατικά που ανεγράφησαν στη δήλωση συμβατότητας του Κινέζου παραγωγού της 12ης Ιουνίου 2017 ως προς το περιεχόμενο και την αναλογία, δηλαδή 75 % φυτικές ίνες και 25 % ρητίνη μελαμίνης.
- 11 Η πραγματογνωμοσύνη κατέληξε στο συμπέρασμα ότι έκαστο των συστατικών στοιχείων του σύνθετου υλικού συμβάλλει αυτό καθαυτό στις ιδιότητες του υλικού αυτού. Οι φυτικές ίνες είναι καθοριστικές για τους ακόλουθους παράγοντες: θερμομονωτικές ιδιότητες, χαμηλή πυκνότητα, βιοδιασπασιμότητα, στερεότητα, υγεία και ασφάλεια στον χώρο εργασίας, ασφάλεια περιβάλλοντος, βιώσιμη πρώτη ύλη, τιμή. Η ρητίνη μελαμίνης είναι καθοριστική για τους ακόλουθους παράγοντες: προστασία από τις επιπτώσεις για το περιβάλλον και από μηχανικές βλάβες, ανθεκτικότητα στο νερό, διατήρηση της μορφής, στερεότητα και μεγαλύτερη διάρκεια ζωής του προϊόντος.
- 12 Με απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2019, το Rayonen sad Devnya επικύρωσε τις αποφάσεις περί επιβολής προστίμου. Έκρινε ότι το προϊόν δεν μπορεί να καταταγεί ως προϊόν παραγόμενο από ξύλο, επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το συνδετικό/συγκολλητικό υλικό, η θερμοσκληρυνόμενη ρητίνη, υπερβαίνει το 15 %. Το προϊόν είναι σύνθετο υλικό που αποτελείται από δύο κύρια συστατικά, δηλαδή ξύλινες ίνες και ρητίνη μελαμίνης σε ποσοστό περίπου 25 %, που δεν υπάγονται άμεσα σε μια κλάση της ΣΟ, οπότε τα εμπορεύματα πρέπει να καταταγούν σύμφωνα με τον κανόνα 3, στοιχείο β', των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της ΣΟ, επομένως σύμφωνα με την ύλη που τους προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα τους. Ανεξαρτήτως του ότι οι φυτικές ίνες υπερισχύουν σε μέγεθος, το προϊόν, για τους σκοπούς της κατατάξεως, δεν είναι «είδος από ξύλο», αλλά «είδος σερβιρίσματος από πλαστικό», επειδή το ποσοστό του συνθετικού πλαστικού υπερβαίνει το 15 %.
- 13 Με το ένδικο μέσο που άσκησε στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, η BALEV BIO βάλλει κατά της ως άνω αποφάσεως.

- 14 Σε σχέση με τη διαμάχη όσον αφορά τη νομιμότητα των εκδοθεισών κατά της BALEV BIO αποφάσεων περί επιβολής προστίμου υπάρχει αντιφατική νομολογία του Administrativen sad Varna.
- 15 Αφενός, γίνεται δεκτό ότι, λαμβανομένου υπόψη του κανόνα 3, στοιχείο β', των Γενικών κανόνων, το προϊόν «κύπελο από μπαμπού» πρέπει να καταταγεί στον κωδικό 3924100011, επειδή κατά τις επεξηγηματικές σημειώσεις του εναρμονισμένου συστήματος (στο εξής: ΕΣ) για την κλάση 4410, η κλάση αυτή περιλαμβάνει εμπορεύματα ως προς τα οποία το βάρος της θερμοσκληρυνόμενης ρητίνης δεν υπερβαίνει το 15 %.
- 16 Από την άλλη πλευρά, γίνεται δεκτό ότι το εμπόρευμα που αποτελείται από σύνθετο υλικό μπορεί, σύμφωνα με τον κανόνα 2, στοιχείο β', να καταταγεί σε δύο ή περισσότερες κλάσεις, οπότε, στη συγκεκριμένη περίπτωση, εφαρμοστέος είναι ο κανόνας 3, στοιχείο α', και όχι ο κανόνας 3, στοιχείο β'. Λόγω του ότι οι φυτικές ίνες υπερισχύουν έναντι των λοιπών υλικών όσον αφορά το ποσοστό και τον καθορισμό των γνωρισμάτων και των ιδιοτήτων του εμπορεύματος, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ακριβώς οι φυτικές ίνες περιγράφουν κατά τρόπο περισσότερο εξειδικευμένο το εμπόρευμα.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 17 Κατά τη γνώμη της αναιρεσείουσας, εσφαλμένως το Rayonen sad Devnya δέχθηκε ότι, στο πλαίσιο του κανόνα 3, στοιχείο β', των Γενικών κανόνων, το πλαστικό (η ρητίνη μελαμίνης-φορμαλδεΐδης) καθορίζει τον ουσιώδη χαρακτήρα του εμπορεύματος. Φρονεί ότι οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ δεν περιέχουν καμία δεσμευτική προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό και την κωδικοποίηση των εμπορευμάτων, υπό την έννοια ότι το βάρος του συνδετικού/συγκολλητικού υλικού στα εμπορεύματα δεν πρέπει να υπερβαίνει το 15 %. Από την ερμηνεία των επεξηγηματικών σημειώσεων προκύπτει ότι στις κλάσεις 4410 και 4411 του κεφαλαίου 44 υπάγονται όλα τα υλικά τα οποία παρασκευάζονται από ίνες ξύλου αναμειγμένες με ρητίνη, πράγμα που όντως συμβαίνει με το επίμαχο κύπελο, το οποίο αποτελείται κατά 75 % από ίνες ξύλου και κατά 25 % από ρητίνη.
- 18 Η αναιρεσείουσα διατείνεται ότι δεν είναι αναγκαία η ερμηνεία της ΣΟ, επειδή υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την οποία το αποφασιστικό κριτήριο για τη δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων πρέπει γενικά να αναζητείται στα αντικειμενικά τους χαρακτηριστικά και στις αντικειμενικές τους ιδιότητες (απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Ιανουαρίου 2007, B.A.S. Trucks, C-400/05, EU:C:2007:22). Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι επεξηγηματικές σημειώσεις για τη ΣΟ και το ΕΣ συμβάλλουν σημαντικά στην ερμηνεία του περιεχομένου των διαφόρων δασμολογικών κλάσεων, χωρίς όμως να έχουν δεσμευτική νομική ισχύ (απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Σεπτεμβρίου 2018, Vision Research Europe, C-372/17, EU:C:2018:708). Στο πλαίσιο αυτό, η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται ότι το προϊόν

πρέπει να χαρακτηριστεί ως πλαστικό προϊόν εάν παρασκευάστηκε από πλαστικό ή εάν τουλάχιστον το υλικό αυτό επικρατεί και όχι, όπως στην παρούσα περίπτωση, όταν κυμαίνεται μόνο μεταξύ 24,7 % και 33 % της συνθέσεως του προϊόντος.

- 19 Η αναιρεσείουσα εκθέτει ότι η κατάταξη του εμπορεύματος πρέπει να πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τον κανόνα 3, στοιχείο β', των Γενικών Κανόνων, καθόσον ο ουσιώδης χαρακτήρας του προϊόντος καθορίζεται μέσω του πλαστικού (ρητίνη μελαμίνης-φορμαλδεΰδης), το οποίο προσδίδει στο προϊόν τις ουσιώδεις ιδιότητες, δηλαδή μορφή, σταθερότητα, γενική εμφάνιση, δημιουργία αισθήματος υγιεινής, τα οποία είναι αναγκαία για τη χρήση του προϊόντος κατά την παρασκευή ποτών, οπότε το προϊόν πρέπει να καταταγεί στη διάκριση 3924 10 00.

Συνοπτική έκθεση της αιτιολογίας της προδικαστικής παραπομπής

- 20 Η διαφορά αφορά το ζήτημα αν, για την κατάταξη του εμπορεύματος, πρέπει να εφαρμοστεί ο κανόνας 3, στοιχείο α', των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της ΣΟ και αν, βάσει αυτού, καθοριστική ως «η περισσότερο εξειδικευμένη κλάση» είναι η κλάση στην οποία υπάγεται το υλικό που υπερισχύει από ποσοτική άποψη, και, σε περίπτωση που ο κανόνας 3, στοιχείο α' δεν είναι εφαρμοστέος, οπότε καθοριστικής σημασίας είναι ο κανόνας 3 στοιχείο β', βάσει ποιων γνωρισμάτων πρέπει να προσδιοριστεί το υλικό το οποίο προσδίδει στο εμπόρευμα τον ουσιώδη χαρακτήρα του.
- 21 Οι ήδη εκτεθείσες αποφάσεις διαφόρων τμημάτων του Administrativen sad Varna (διοικητικού πρωτοδικείου Βάρνας) σε άλλες υποθέσεις στο ίδιο πλαίσιο περιέχουν πιθανή ερμηνεία της ΣΟ, δηλαδή αυτή κατά την οποία το προϊόν, παρά την ποσοτική υπεροχή των φυτικών ινών, δεν είναι «προϊόν από ξύλο», αλλά, σύμφωνα με το άλλο κύριο συστατικό του, δηλαδή το συνθετικό πλαστικό, πρέπει να καταταγεί ως «είδος σερβιρίσματος από πλαστικό», επειδή το συστατικό αυτό υπερβαίνει το 15 %.
- 22 Η άλλη πιθανή ερμηνεία είναι η υιοθετηθείσα από το VAS στην ανωτέρω αναφερθείσα απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2019, δηλαδή ότι πρέπει να εφαρμοστεί ο κανόνας 3, στοιχείο α', των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της ΣΟ και ως κλάση η οποία είναι «περισσότερο εξειδικευμένη» για το εμπόρευμα πρέπει να επιλεγεί αυτή η οποία καλύπτει το υλικό το οποίο υπερισχύει από ποσοτική άποψη.
- 23 Το αιτούν δικαστήριο έχει, λόγω των ακόλουθων σκέψεων, αμφιβολίες ως προς την ορθή λύση.
- 24 Όπως σαφώς προκύπτει από το σημείο I) της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με τον κανόνα 3 των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία της ΣΟ, «ο γενικός κανόνας 3, στοιχείο β', εφαρμόζεται μόνον [...] εάν ο γενικός κανόνας 3, στοιχείο α', δεν έδωσε καμία λύση για την κατάταξη. Εάν ούτε ο γενικός κανόνας

3, στοιχείο α', ούτε και ο γενικός κανόνας 3, στοιχείο β', έχουν εφαρμογή, εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας 3, στοιχείο γ'. Κατά συνέπεια, η σειρά που ακολουθείται έχει ως εξής: α) "περισσότερο εξειδικευμένη κλάση"· β) "ουσιώδης χαρακτήρας"· γ) "τελευταία κατά σειρά αρίθμησης κλάση στην ονοματολογία".

- 25 Κατά το σημείο IV της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με τον κανόνα 3, στοιχείο α', «μπορεί να γίνει η εξής παρατήρηση: α) κλάση η οποία κατονομάζει συγκεκριμένο είδος είναι περισσότερο εξειδικευμένη από κλάση η οποία περιλαμβάνει οικογένεια ειδών [...]. β) πρέπει να θεωρείται ειδικότερη η κλάση η οποία προσδιορίζει σαφέστερα το συγκεκριμένο εμπόρευμα και περιέχει ακριβέστερη και πληρέστερη περιγραφή του».
- 26 Στο σημείο V της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με τον κανόνα 3, στοιχείο α', ορίζονται τα εξής: «Όταν δύο ή περισσότερες κλάσεις καλύπτουν καθεμία ένα μόνο τμήμα των υλών που αποτελούν ένα αναμειγμένο προϊόν ή ένα σύνθετο είδος ή ένα μόνο τμήμα των ειδών, στην περίπτωση εμπορευμάτων που παρουσιάζονται σε σύνολα συσκευασμένα για την λιανική πώληση, αυτές οι κλάσεις πρέπει να θεωρούνται, σε σχέση με αυτό το προϊόν ή αυτό το είδος, ως εξίσου εξειδικευμένες, έστω και αν μία από αυτές δίνει μια περισσότερο ακριβή ή περισσότερο πλήρη περιγραφή. Στις περιπτώσεις αυτές τα εμπορεύματα κατατάσσονται σύμφωνα με τον γενικό κανόνα 3, στοιχείο β', ή 3, στοιχείο γ'.»
- 27 Το σημείο VIII της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με τον κανόνα 3, στοιχείο β', ορίζει τα εξής: «το γνώρισμα που προσδίδει σε ένα προϊόν τον ουσιώδη χαρακτήρα του διαφέρει ανάλογα με το είδος του προϊόντος. Παραδείγματος χάρη, ο ουσιώδης χαρακτήρας ενός προϊόντος μπορεί να προκύπτει από το είδος της συστατικής του ύλης ή των συστατικών μερών του, από το μέγεθός τους, τον όγκο τους, το βάρος τους, την αξία τους ή τη σπουδαιότητά τους για τη χρησιμοποίηση του προϊόντος».
- 28 Όσον αφορά τις ενδείξεις αυτές για την ερμηνεία των κανόνων 3, στοιχείο α', και 3, στοιχείο β', των Γενικών κανόνων για την ερμηνεία του ΕΣ, κρίνεται εύλογο ότι, στην περίπτωση προϊόντων από διαφορετικά υλικά, ο όγκος ενός υλικού είναι σημαντικός για τον προσδιορισμό της περισσότερο εξειδικευμένης κλάσεως στο πλαίσιο του κανόνα 3, στοιχείο α', εάν αυτός αναφέρεται ρητώς ως προϋπόθεση στην αντίστοιχη κλάση και, κατά συνέπεια, το εμπόρευμα προσδιορίζεται κατά τρόπο περισσότερο εξειδικευμένο και περιγράφεται ακριβέστερα και πληρέστερα.
- 29 Στο πλαίσιο αυτό, το Κοινό Δασμολόγιο, στο μέτρο που αφορά σε συγκεκριμένες περιπτώσεις τον όγκο των υλικών σε αναμειγμένα προϊόντα, προκρίνει, κατ' αρχήν, για την προαγωγή της ασφάλειας δικαίου και του ευχερέστερου ελέγχου, κριτήρια κατατάξεως τα οποία στηρίζονται στα αντικειμενικά γνωρίσματα και στις αντικειμενικές ιδιότητες των εμπορευμάτων που μπορούν να εξετασθούν κατά τον χρόνο του εκτελωνισμού. Εξ αυτού έπεται ότι ο όγκος ενός υλικού, στο μέτρο που αυτός είναι ειδικός για τον εντοπισμό του αντίστοιχου αναμειγμένου προϊόντος, πρέπει να αναφέρεται στην ίδια την κλάση.

- 30 Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις στις οποίες ο όγκος ενός υλικού δεν κατονομάζεται ρητώς σε μια κλάση, η παραδοχή ότι η «περισσότερο εξειδικευμένη» κλάση είναι εκείνη στην οποία υπάγεται το υλικό που υπερισχύει από τη σκοπιά του όγκου ή του βάρους σημαίνει ότι η εφαρμογή του κανόνα 3, στοιχείο α', στηρίζεται σε απαράδεκτο τεκμήριο υπό το πρίσμα του κανόνα 3, στοιχείο γ' (απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Σεπτεμβρίου 2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, σκέψη 33).
- 31 Στην παρούσα περίπτωση πρέπει να εξεταστεί, όσον αφορά τα υλικά από τα οποία αποτελούνται τα εμπορεύματα –φυτικές ίνες (72,33 %) και ρητίνη μελαμίνης (25,2 %)—, αν αυτά μπορούν να καταταγούν στην εκάστοτε αντίστοιχη διάκριση και, εφόσον αυτό συμβαίνει, αν μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα από αυτά περιγράφει κατά τρόπο περισσότερο εξειδικευμένο τα εμπορεύματα.
- 32 Αφενός, οι ρητίνες μελαμίνης μνημονεύονται ρητώς στο κεφάλαιο 39 («Πλαστικές ύλες και είδη από τις ύλες αυτές») ΣΟ και κατατάσσονται στη διάκριση 3909 20. Σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ, η κλάση 3909 καλύπτει αμινορητίνες. Οι ρητίνες αυτές χρησιμοποιούνται για την παραγωγή πλαστικών υλών.
- 33 Από την άλλη πλευρά, από την επεξηγηματική σημείωση 3 του κεφαλαίου 44 («Ξυλεία και είδη από ξύλο· ξυλάνθρακας») της ΣΟ προκύπτει σαφώς ότι το κεφάλαιο αυτό καλύπτει και είδη από συμποκνωμένη ξυλεία, οπότε αυτά εξομοιώνονται με τα αντίστοιχα προϊόντα από ξύλο.
- 34 Σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις για τις διακρίσεις του κεφαλαίου 44 ΕΣ, «προϊόντα, όπως μπαμπού σε πελεκούδια ή ροκανίδια (τα οποία χρησιμοποιούνται για την παραγωγή μοριοσανίδων, πλακών-διαφραγμάτων ή κυτταρινικών πολτών) και εμπορεύματα από μπαμπού ή άλλα ξυλώδη υλικά, όταν δεν πρόκειται ούτε για τεχνουργήματα καλαθοποιίας ούτε για έπιπλα, ούτε για άλλα εμπορεύματα που καλύπτονται ρητώς από άλλα κεφάλαια, πρέπει να καταταγούν μαζί με τα αντίστοιχα είδη από ξύλο, υπό την επιφύλαξη αντίθετων διατάξεων, στο [...] Κεφάλαιο [44] (π.χ. στην περίπτωση της κλάσεως 4410 και 4411)».
- 35 Υπό το πρίσμα αυτό, η επεξηγηματική σημείωση 6 για το κεφάλαιο 44 [ΣΟ] ορίζει τα εξής: «υπό την επιφύλαξη του σημείου 1 παραπάνω [εμπορεύματα που δεν ανήκουν στο κεφάλαιο 44] και εκτός αντίθετης διατάξεως, ο όρος “ξυλεία” στην περιγραφή οποιασδήποτε κλάσεως του κεφαλαίου αυτού περιλαμβάνει και το μπαμπού και τα άλλα ξυλώδους φύσεως υλικά».
- 36 Οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ για την κλάση 4410 ορίζουν τα εξής: «οι μοριοσανίδες είναι επίπεδα προϊόντα, τα οποία παρασκευάζονται, ανάγλυφα ή “σφυρηλατημένα”, σε διαφορετικό μήκος, πλάτος ή πάχος. Υλικό προελεύσεως για την παραγωγή τους είναι ως επί το πλείστον μόρια ξύλου, τα οποία δημιουργούνται μέσω μηχανικής διαιρέσεως στρογγυλής ξυλείας ή αποβλήτων ξύλου. Μπορούν επίσης να παραχθούν από άλλα ξυλώδη υλικά, όπως

υπολείμματα ζαχαροκάλαμου, μπαμπού ή άχυρα δημητριακών ή και από απορρίμματα λιναριού ή κάνναβης. Οι μοριόπλακες συνήθως συσσωματώνονται με τη χρήση οργανικού συνδετικού μέσου, γενικώς θερμοσκληρυνόμενης ρητίνης, το οποίο ως επί το πλείστον δεν υπερβαίνει το 15 % του βάρους των σκελετοκιβωτίων».

- 37 Η κλάση 4410 περιλαμβάνει και εμποτισμένες πλάκες-διαφράγματα, περίπτωση κατά την οποία το εμποτισμένο υλικό μπορεί να αποκτήσει μεγαλύτερο όγκο. Επειδή, σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις του [ΕΣ] για την κλάση αυτή, ο εμποτισμός πρέπει να πραγματοποιηθεί κατά τρόπον ώστε οι πλάκες-διαφράγματα «να διαποτίζονται με ένα ή περισσότερα υλικά, μη αναγκαία για τη συνοχή των βασικών υλικών, τα οποία θα προσδώσουν στα διαφράγματα πρόσθετες ιδιότητες, π.χ. προκειμένου να τα καταστήσουν στεγανά, ανθεκτικά στη μούχλα ή στα έντομα, μη εύφλεκτα ή δυσχερώς αναφλέξιμα, ανθεκτικά στα χημικά ή στην ηλεκτρική ενέργεια ή να αυξήσουν την πυκνότητά τους», η εξαίρεση όσον αφορά το βάρος της ρητίνης σε μείγματα προϊόντων από μόρια ξύλου δεν εφαρμόζεται στο εν προκειμένω επίμαχο προϊόν, επειδή δεν υφίστανται ενδείξεις ότι η ρητίνη μελαμίνης χρησιμοποιήθηκε ως μέσον εμποτισμού. Αντιθέτως, η μελαμίνη χρησιμοποιείται αποκλειστικά ως συνδετικό υλικό.
- 38 Ως φαίνεται, για την κατάταξη εμπορευμάτων όπως τα επίδικα στο κεφάλαιο 44, διάκριση 4419 00 90, το ποσοστό ρητίνης μελαμίνης του σύνθετου υλικού δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το 15 % του συνολικού βάρους του σύνθετου υλικού. Πάντως, αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση των επίμαχων εμπορευμάτων.
- 39 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κλάση 4410, στην οποία πρέπει να καταταγούν οι φυτικές ίνες (ίνες από μπαμπού) σύμφωνα με τους Γενικούς Κανόνες για το κεφάλαιο 44 [ΣΟ] και την επεξηγηματική σημείωση 6 για το κεφάλαιο αυτό, αποτελεί περισσότερο εξειδικευμένη κλάση για το εμπόρευμα.
- 40 Για τους λόγους αυτούς και επειδή η ΣΟ δεν περιέχει ενδείξεις για την κατάταξη εμπορευμάτων που περιέχουν ποσοστό ρητίνης μελαμίνης ανώτερο του 15 %, πρέπει να θεωρηθεί ότι αμφότερες οι κλάσεις που καλύπτουν τα αντίστοιχα υλικά, δηλαδή η κλάση 4410 και η κλάση 3909, είναι στον ίδιο βαθμό εξειδικευμένες, οπότε η κατάταξη πρέπει να γίνει σύμφωνα με τον κανόνα 3, στοιχείο β'.
- 41 Εάν, αντιθέτως, η ερμηνεία που προκρίνεται στις επεξηγηματικές σημειώσεις για το ΕΣ δεν ληφθεί υπόψη ή γίνει δεκτό ότι η προϋπόθεση ότι το ποσοστό ρητίνης δεν υπερβαίνει το 15 % δεν είναι δεσμευτική, είναι δυνατή και άλλη ερμηνεία, δηλαδή η προκρινόμενη από το VAS.
- 42 Για την περίπτωση που η κατάταξη πρέπει να πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τον κανόνα 3, στοιχείο β', πρέπει να εξεταστεί ποιο από τα υλικά του εμπορεύματος του προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα του.
- 43 Υπό το πρίσμα αυτό, το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς το αν ως υλικό που προσδίδει στο εμπόρευμα τον ουσιώδη χαρακτήρα του πρέπει να

θεωρηθεί το υλικό το οποίο καθορίζει τα περισσότερα γνωρίσματα (ιδιότητες) του προϊόντος.

- 44 Κατά το σημείο VIII της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με τον κανόνα 3 στοιχείο β', το γνώρισμα που προσδίδει σε ένα προϊόν τον ουσιώδη χαρακτήρα του διαφέρει ανάλογα με το είδος του προϊόντος.
- 45 Κατ' εφαρμογή ενός εκάστου των προαναφερθέντων κριτηρίων –είδος της συστατικής ύλης, μέγεθος, όγκος, βάρος, αξία–, προκειμένου να διαπιστωθεί ποια από τις ύλες που συνθέτουν το προϊόν προσδίδει σε αυτό τον ουσιώδη χαρακτήρα του, πρέπει να τεθεί το ερώτημα αν το προϊόν θα έχανε τις χαρακτηριστικές του ιδιότητες χωρίς κάποιο υλικό ή συστατικό στοιχείο του (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 26ης Οκτωβρίου 2006, *Turbon International*, C-250/05, EU:C:2006:681, σκέψη 21, και της 18ης Ιουνίου 2009, *Kloosterboer Services*, C-173/08, EU:C:2009:382, σκέψη 31).
- 46 Μόνον εάν πρόκειται για τέτοιο υλικό, θα καθόριζε το υλικό που υπερτερεί αναλογικά σε ένα μείγμα, ή το υλικό που προσδίδει στο μείγμα τις περισσότερες ιδιότητες, τον ουσιώδη χαρακτήρα του προϊόντος. Εάν δεν είναι εφικτό να καθοριστεί σαφώς ο ουσιώδης χαρακτήρας, πρέπει να εφαρμοστεί ο κανόνας 3, στοιχείο γ', και όχι να γίνει χρήση τεκμηρίου κατά το οποίο η ουσία που προσδίδει στο μείγμα τον ουσιώδη χαρακτήρα του είναι εκείνη που υπερτερεί αναλογικά στο μείγμα (απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Μαΐου 2016, *Latvijas propana gāze*, C-286/15, EU:C:2016:363, σκέψεις 30 και 34).