

Υπόθεση C-72/21

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

4 Φεβρουαρίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Augstākā tiesa (Senāts) (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

2 Φεβρουαρίου 2021

Προσφεύγουσα πρωτοδίκως και αναιρεσείουσα:

SIA «PRODEX»

Καθής πρωτοδίκως και αναιρεσίβλητη:

Valsts ieņēmumu dienests (κρατική φορολογική αρχή, Λεττονία)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αίτηση αναιρέσεως σε διοικητική διαφορά, στο πλαίσιο της οποίας η SIA «PRODEX» (στο εξής: αναιρεσείουσα) ζητεί την ακύρωση της απόφασης της Valsts ieņēmumu dienests (κρατικής φορολογικής αρχής: στο εξής: ΚΦΑ), με την οποία αποφασίστηκε να διατεθεί στον κρατικό προϋπολογισμό ως καταβολή δασμών η εγγύηση ύψους 473,30 ευρώ που κατέβαλε η αναιρεσείουσα (στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση).

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, την ερμηνεία της συνδυασμένης ονοματολογίας που περιλαμβάνεται στο παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ) 1006/2011, και ιδίως της διάκρισης 4418 20

Προδικαστικά ερωτήματα

1) Έχει 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 κανονισμό (ΕΕ) 1006/2011 της Επιτροπής, της 27ης Σεπτεμβρίου 2011, την έννοια ότι η διάκριση 4418 20 της συνδυασμένης ονοματολογίας μπορεί να περιλαμβάνει πλαίσια πόρτας, περβάζια πόρτας και κατώφλια ως χωριστά εμπορεύματα;

2) Υπό το πρίσμα του κανόνα 2, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, των γενικών κανόνων για την ερμηνεία της συνδυασμένης ονοματολογίας που περιλαμβάνονται στο παράρτημα I, μέρος πρώτο, τίτλος I, τμήμα Α, του κανονισμού (ΕΕ) 1006/2011 της Επιτροπής, της 27ης Σεπτεμβρίου 2011, περί τροποποίησης του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, μπορεί η διάκριση 4418 20 της συνδυασμένης ονοματολογίας να περιλαμβάνει πλαίσια και περβάζια πόρτας, σανίδες πόρτας και κατώφλια που δεν είναι τελειωμένα, με την προϋπόθεση ότι εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά των πλαισίων πόρτας, των περβαζίων πόρτας και των κατωφλιών που είναι πλήρη και τελειωμένα;

3) Όσον αφορά την κατάταξη των επίμαχων στην κύρια δίκη πλακών-διαφραγμάτων από ξύλο και πήξεων από απλό ξύλο από το περίγραμμα και διακοσμητικό τελείωμα (φινίρισμα) των οποίων προκύπτει μεν αντικειμενικά ότι προορίζονται για χρήση στην κατασκευή θυρών, πλαισίων πόρτας, περβαζίων πόρτας και κατωφλιών, αλλά τα οποία, πριν από τη συναρμολόγηση της πόρτας, πρέπει να κόβονται, με σκοπό την προσαρμογή του μήκους τους, και στα οποία πρέπει να προβλέπονται θέσεις για τη σύνδεση και, αν είναι αναγκαίο, για τους μεντεσέδες και τις κλειδαριές, πρέπει να γίνει δεκτή η εφαρμογή της διάκρισης 4418 20 ή, ανάλογα με τα χαρακτηριστικά των συγκεκριμένων πλακών-διαφραγμάτων ή πήξεων, των διακρίσεων 4411 και 4412 της συνδυασμένης ονοματολογίας;

Σχετικές 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 (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1), και ιδίως το άρθρο 12 αυτού.

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 1006/2011 της Επιτροπής, της 27ης Σεπτεμβρίου 2011, περί τροποποίησης του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 2011, L 282, σ. 1), και ιδίως οι κλάσεις που αναφέρονται στο κεφάλαιο 44 αυτού («Ξυλεία, ξυλοκάρβουνα και τεχνουργήματα από ξύλο») και το σημείο 4 των σημειώσεων του κεφαλαίου 44, οι γενικοί κανόνες για την ερμηνεία της συνδυασμένης ονοματολογίας που

περιλαμβάνονται στο παράρτημα I, μέρος πρώτο, τίτλος I, τμήμα A, συμπεριλαμβανομένων του κανόνα 2, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, και των κανόνων 3 και 6

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 1001/2013 της Επιτροπής, της 4ης Οκτωβρίου 2013, περί τροποποίησης του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 2013, L 290, σ. 1).

Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 2016/1821 της Επιτροπής, της 6ης Οκτωβρίου 2016, 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 (ΕΕ 2016, L 294, σ. 1), και ιδίως η διάκριση 4418 20 στη λεττονική γλωσσική απόδοση

Επεξηγηματικές σημειώσεις της συνδυασμένης ονοματολογίας [της Ευρωπαϊκής Ένωσης] (ΕΕ 2011, C 137, σ. 1), που αφορούν ιδίως τους κωδικούς 4418 20 10 έως 4418 20 80

Διεθνής σύμβαση για το εναρμονισμένο σύστημα ονοματολογίας και κωδικοποίησης των εμπορευμάτων, και ιδίως τα άρθρα 3, παράγραφος 1, και 8

Γενικοί κανόνες για την ερμηνεία του εναρμονισμένου συστήματος, και ιδίως ο κανόνας 1 και τα σημεία III, στοιχείο β', και V, στοιχείο β', των επεξηγηματικών σημειώσεων αυτού, ο κανόνας 2, στοιχείο α', και η επεξηγηματική σημείωση σχετικά με τον κανόνα 2, στοιχείο α', η σημείωση 4 του κεφαλαίου 44, το πέμπτο εδάφιο, σημείο 4, της επεξηγηματικής σημείωσης της κλάσης 4409, οι επεξηγηματικές σημειώσεις των κλάσεων 4412 και 4418, κ.λπ.

Κατευθυντήριες γραμμές της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, της 11ης Απριλίου 2013, για την κατάταξη στη Συνδυασμένη Ονοματολογία εμπορευμάτων που παρουσιάζονται σε σύνολα συσκευασμένα για τη λιανική πώληση, μεταξύ άλλων το μέρος Γ, σημεία 1, στοιχεία β' και γ', και 2, στοιχεία α' και β'

Σύσταση της Γραμματείας του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων, της 16ης Νοεμβρίου 2007, σχετικά με τους κωδικούς αναφοράς 44.11 και 44.18

Νομολογία του Δικαστηρίου

Απόφαση Holz Geenen (C-309/98, EU:C:2000:165), ιδίως σκέψη 25.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Στις 23 Σεπτεμβρίου 2014 κατά τη συμπλήρωση της τελωνειακής διασάφησης η αναιρεσείουσα δήλωσε τα ακόλουθα εμπορεύματα υπό τελωνειακό καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας: εσωτερικές πόρτες από κωνοφόρα με πλαίσια και

περβάζια, δηλώνοντάς τις σε κλάση με κωδικό συνδυασμένης ονοματολογίας και TARIC 4418 20 50 00: τεχνουργήματα ξυλουργικής και τεμάχια σκελετών για οικοδομές, στα οποία περιλαμβάνονται και οι κυψελώδεις πλάκες-διαφράγματα, συναρμολογημένες πλάκες για την επικάλυψη πατωμάτων και τα πέταυρα (shingles και shakes), από ξύλο: — πόρτες και τα πλαίσιά τους, περβάζια και κατώφλια: — από κωνοφόρα. Τα εμπορεύματα υπήχθησαν στον βασικό συντελεστή του εισαγωγικού δασμού ύψους 0 %.

- 2 Με την προσβαλλόμενη απόφαση διαπιστώθηκε ότι, προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία συναρμολόγησης, τα εμπορεύματα της αναιρεσείουσας έπρεπε να αποτελέσουν αντικείμενο επεξεργασίας. Κρίθηκε ότι τα εν λόγω εμπορεύματα δεν εμφανίζουν ούτε τα χαρακτηριστικά συνόλου συσκευασμένου για τη λιανική πώληση, τα οποία πρέπει να είναι σαφώς προσδιορίσιμα κατά τον χρόνο εισαγωγής και διασάφησης, ούτε τα χαρακτηριστικά αποσυναρμολογημένου προϊόντος που αποδεικνύουν την ύπαρξη συνόλου ως μίας ενότητας υπό την έννοια της κλάσης 4418 της συνδυασμένης ονοματολογίας. Η ΚΦΑ συνήγαγε ότι τα προαναφερθέντα εμπορεύματα δεν μπορούσαν να καταταγούν στον κωδικό 4418 20 50 00 που είχε δηλώσει η αναιρεσείουσα και ότι έπρεπε να καταταγούν χωριστά στις αντίστοιχες κλάσεις των κωδικών συνδυασμένης ονοματολογίας και TARIC 4411 13 90 00, 4411 14 90 00 και 4412 99 85 90 [πλάκες-διαφράγματα από ίνες ξύλου ή άλλες ξυλώδεις ύλες, ξυλεία σε φύλλα πολύστρωτα αντικολλητά (κόντρα-πλακέ), ξυλεία σε φύλλα επικολλητά απλά και παρόμοια ξυλεία σε απανωτά φύλλα].
- 3 Η αναιρεσείουσα προσέβαλε την απόφαση της ΚΦΑ ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, ζητώντας την ακύρωσή της. Αφού εξέτασε την (μεταγενέστερη) έφεση, το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) την απέρριψε με απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2018. Με την απόφασή του το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) έκρινε ότι ορθώς η ΚΦΑ είχε διαπιστώσει ότι οι πηγείς από απλό ξύλο ή με γλυφές και τα είδη καθορισμένης μορφής από MDF που είχε δηλώσει η αναιρεσείουσα και τα οποία δεν αποτελούσαν ενιαίο σύνολο τελειωμένο με ορισμένα φύλλα θυρών, έπρεπε να καταταγούν χωριστά στις αντίστοιχες κλάσεις.
- 4 Το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) απέρριψε την άποψη της αναιρεσείουσας ότι τα εισαγόμενα εμπορεύματα είναι τελειωμένα τεχνουργήματα τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν σύμφωνα με τον προβλεπόμενο προορισμό τους και ότι προβλεπόταν η διάθεσή τους απευθείας στον καταναλωτή, χωρίς περαιτέρω επεξεργασία ή μεταποίηση. Το εν λόγω δικαστήριο διαπίστωσε με βάση τον ιστότοπο της αναιρεσείουσας ότι τα εξαρτήματα πόρτας, όπως πλαίσια και περβάζια διατίθενται στο εμπόριο ως χωριστά εμπορεύματα. Η αναιρεσείουσα προσφέρει τόσο σύνολα θυρών που είναι πλήρη προς χρήση (με ενσωματωμένους μεντεσέδες, πόμολα και περβάζια) όσο και χωριστά τεμάχια. Συγχρόνως, παρέχονται υπηρεσίες όπως η μέτρηση, η συναρμολόγηση και η εγκατάσταση θυρών. Και αυτό επίσης αποδεικνύει, κατά το εν λόγω δικαστήριο, ότι η αναιρεσείουσα δεν εισάγει τεχνουργήματα που είναι τελειωμένα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως σύνολο.

- 5 Η αναιρεσεύουσα άσκησε αναίρεση κατά της εν λόγω απόφασης του [Administratīvā] apgabaltiesa (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου), προβάλλοντας εκ νέου ότι οι αντίστοιχες κλάσεις της συνδυασμένης ονοματολογίας που περιλαμβάνεται στον εκτελεστικό κανονισμό 1001/2013 είχαν ερμηνευθεί εσφαλμένως εν προκειμένω.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 6 Κατά την αναιρεσεύουσα εσφαλμένως το [Administratīvā] apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) έκρινε ότι τα συστατικά στοιχεία της πόρτας έπρεπε να καταταγούν στην κλάση 4418 μόνο στο μέτρο που αποτελούσαν ενιαίο σύνολο με φύλλα πόρτας. Η αναιρεσεύουσα ισχυρίζεται ότι η περιγραφή και οι επεξηγηματικές σημειώσεις της διάκρισης 4418 20 της συνδυασμένης ονοματολογίας δεν περιλαμβάνουν το κριτήριο κατά το οποίο οι πλάκες-διαφράγματα από ξύλο πρέπει να διαμορφώνουν σύνολο με φύλλα πόρτας. Ισχυρίζεται ότι το φύλλο πόρτας, το οποίο η ΚΦΑ κατέταξε χωριστά στην κλάση 4418, είναι, εξάλλου, μία μόνον από τις περισσότερες πλάκες-διαφράγματα που περιέχονται στη σύνθεση των θυρών. Διατείνεται ότι δεν υφίσταται καμία νομική βάση για να εξαρτάται η κατάταξη των λοιπών πλακών-διαφραγμάτων πόρτας από την προϋπόθεση ότι αποτελούν ή όχι σύνολο με άλλη πλάκα-διάφραγμα πόρτας (το φύλλο πόρτας).
- 7 Η αναιρεσεύουσα επισημαίνει ότι από τις πραγματικές διαπιστώσεις της ΚΦΑ και του [Administratīvā] apgabaltiesa (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου) προκύπτει ότι τα εμπορεύματα που δήλωσε η αναιρεσεύουσα όντως αναγνωρίστηκαν ως πλάκες-διαφράγματα από ξύλο που προβλέπονται ειδικά για την κατασκευή θυρών και ότι, επίσης για τον λόγο αυτόν, έπρεπε να εφαρμοστεί η κλάση 4418.
- 8 Η αναιρεσεύουσα υποστηρίζει ότι η ΚΦΑ και το [Administratīvā] apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) δεν ενήργησαν κατά τρόπο συνεπή εκτιμώντας ότι μέρος των πλακών-διαφραγμάτων από ξύλο δεν μπορούσε να δηλωθεί στην κλάση 4418 της συνδυασμένης ονοματολογίας, ενώ άλλες πλάκες-διαφράγματα από ξύλο έπρεπε να καταταγούν στην κλάση 4418 της συνδυασμένης ονοματολογίας (πιθανώς έγινε δεκτό ότι τα φύλλα πόρτας έπρεπε να δηλωθούν στην επίμαχη κλάση, για τον λόγο ότι το φύλλο είναι το πλησιέστερο στην «πόρτα» υπό τη συνήθη έννοια του όρου).
- 9 Άλλωστε, οι κλάσεις 4411 και 4412 δεν προβλέπονται για συστατικά στοιχεία θυρών, διότι τα εμπορεύματα της κλάσης αυτής χρησιμοποιούνται για άλλους σκοπούς, όπως την ανακαίνιση των συστημάτων θέρμανσης, την ηχομόνωση, την εργασία επικάλυψης πατωμάτων, κ.λπ.
- 10 Η ΚΦΑ επισήμανε επί της αιτήσεως αναίρέσεως ότι τα εμπορεύματα παρουσιάστηκαν χωριστά και ότι ο αναγραφόμενος αριθμός σε σχέση με τα φύλλα πόρτας και για τα είδη καθορισμένης μορφής από MDF, για τα απλά επικολλητά είδη καθορισμένης μορφής, τους πήγεις από απλό ξύλο ή με γλυφές

από MDF και τις πλάκες-διαφράγματα από MDF δεν αποδεικνύει ότι τηρήθηκε η αρχή της αναλογικότητας του συνόλου συσκευασμένου για τη λιανική πώληση, και ότι δεν υπάρχει σαφής αντιστοιχία, καθώς και ότι τα εμπορεύματα δεν συσκευάζονται κατά τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα απευθείας πώλησής τους στους χρήστες χωρίς επανασυσκευασία. Υπό τις συνθήκες αυτές, συνάγεται το συμπέρασμα ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του μέρους (Γ), σημεία 1, στοιχεία β' και γ', και 2, στοιχεία α' και β', των κατευθυντήριων γραμμών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, της 11ης Απριλίου 2013, για την κατάταξη στη Συνδυασμένη Ονοματολογία εμπορευμάτων που παρουσιάζονται σε σύνολα συσκευασμένα για τη λιανική πώληση. Εν προκειμένω, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι τα εν λόγω εμπορεύματα είναι «τεχνουργήματα ξυλουργικής και τεμάχια σκελετών για οικοδομές», δηλαδή, κατά τον χρόνο της εισαγωγής τους τα εμπορεύματα δεν εμφανίζουν τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και τις αντικειμενικές ιδιότητες που προβλέπει η περιγραφή της εν λόγω κλάσης 4418 της συνδυασμένης ονοματολογίας· αντιθέτως, κατά τον χρόνο της εισαγωγής τα εν λόγω εμπορεύματα προσδιορίζονταν σαφώς σε κλάση της συνδυασμένης ονοματολογίας ως «παρόμοια ξυλεία σε απανωτά φύλλα».

- 11 Η αναιρεσείουσα επισήμανε επίσης ότι η διάκριση 4418 20 της ΣΟ μπορεί να περιλαμβάνει τόσο ένα πλήρες σύνολο θυρών όσο και, χωριστά, πλαίσια, περβάζια ή κατώφλια, καθένα ως τελειωμένο εμπόρευμα. Επομένως, κατά την αναιρεσείουσα, δεν ασκεί επιρροή το αν εισήχθησαν μόνον φύλλα πόρτας ή πλαίσια και περβάζια, συνεπώς, κατά την άποψή της, το [Administratīvā] argabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) δεν επικεντρώθηκε βασίμως στο ζήτημα αν η αναιρεσείουσα εισήγαγε πλήρη σύνολα θυρών.
- 12 Η αναιρεσείουσα συγκρίνει διάφορες γλωσσικές αποδόσεις του κανονισμού 2658/87 επισημαίνοντας ότι η εν λόγω διάκριση, στη γαλλική, στην ιταλική και στη γερμανική απόδοση, περιλαμβάνει κατά τον ίδιο τρόπο τις πόρτες, τα πλαίσια θυρών και τα κατώφλια θυρών, καθένα από τα οποία εμπίπτει χωριστά στη διάκριση αυτή.
- 13 Η αναιρεσείουσα εξήγησε κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ότι τα εισαγόμενα από αυτήν εμπορεύματα, τα οποία αγόρασε από εξειδικευμένο κατασκευαστή θυρών, δεν μπορούσαν να προορίζονται για χρήση διαφορετική από εκείνη που προσιδιάζει στη λειτουργία τους, δηλαδή, ως συστατικά στοιχεία ενός συγκεκριμένου μοντέλου πόρτας. Οι πόρτες από ξύλο έχουν ενσωματωμένες ταινίες λάστιχου, για να εξασφαλίζουν τη στεγάνωση των συγκεκριμένων ξύλινων φύλλων. Όλα τα συστατικά στοιχεία συγκεκριμένου τύπου ξύλινης πόρτας βερνικώνονται στον ίδιο τόνο, διαθέτουν διασταυρούμενες αναφορές και, επίσης, όλα τα συστατικά στοιχεία των θυρών από MDF επιστρώνονται κατά τον ίδιο τρόπο και με τις ίδιες αναφορές. Οι διαστάσεις του περιγράμματος όλων των πλαισίων πόρτας αντιστοιχούν στο πάχος των αντιστοιχών φύλλων πόρτας, πράγμα που αποβλέπει στο αδιαίρετο των εμπορευμάτων. Όλα τα πλαίσια και περβάζια πόρτας, όπως επίσης και τα πάνελ αύξησης πάχους πόρτας, κατασκευάζονται σύμφωνα με τις προδιαγραφές του τυποποιημένου προϊόντος του κατασκευαστή, οι οποίες επίσης αναγράφονται στον ιστότοπο και στους

καταλόγους προϊόντος του κατασκευαστή. Η αναιρεσείουσα υπογραμμίζει ότι, κατά την έννοια της συνδυασμένης ονοματολογίας, όλα είναι τεχνουργήματα ξυλουργικής (στα αγγλικά «builder's joinery») που μόνο στο σύνολό τους διασφαλίζουν τη λειτουργία της πόρτας.

- 14 Αναφερόμενη στις επεξηγηματικές σημειώσεις των συγκεκριμένων προαναφερθεισών κλάσεων, η ΚΦΑ θεωρεί ότι η αναιρεσείουσα δήλωσε τεχνουργήματα από ξύλο διαφόρων πηχων από απλό ξύλο ή με γλυφές, κ.λπ. και όχι συστατικά στοιχεία πόρτας.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 15 Η αναιρεσείουσα είχε κατατάξει τα επίμαχα εμπορεύματα σύμφωνα με την κλάση 4418 της συνδυασμένης ονοματολογίας του κανονισμού 2658/87, με τίτλο «Τεχνουργήματα ξυλουργικής και τεμάχια σκελετών για οικοδομές, στα οποία περιλαμβάνονται και οι κυψελώδεις πλάκες-διαφράγματα, συναρμολογημένες πλάκες για την επικάλυψη πατωμάτων και τα πέταυρα (shingles και shakes), από ξύλο», στη διάκριση 4418 20 50 00 «— Πόρτες και τα πλαίσιά τους, περβάζια και κατώφλια — — Από κωνοφόρα».
- 16 Η ΚΦΑ εφάρμοσε στα επίμαχα εμπορεύματα τρεις άλλες κλάσεις της ΣΟ:
- 1) Κλάση 4411, με τίτλο «Πλάκες-διαφράγματα από ίνες ξύλου ή άλλες ξυλώδεις ύλες, έστω και συσσωματωμένες με ρητίνες ή άλλα οργανικά συνδετικά», διάκριση 4411 13 90 00, «— Πλάκες-διαφράγματα μέσης πυκνότητας (MDF) — — Με πάχος που υπερβαίνει τα 5 mm αλλά δεν υπερβαίνει τα 9 mm — — — Άλλες».
 - 2) Κλάση 4411, με τίτλο «Πλάκες-διαφράγματα από ίνες ξύλου ή άλλες ξυλώδεις ύλες, έστω και συσσωματωμένες με ρητίνες ή άλλα οργανικά συνδετικά», διάκριση 4411 14 90 00, «— Πλάκες-διαφράγματα μέσης πυκνότητας (MDF) — — Με πάχος που υπερβαίνει τα 9 mm — — — Άλλες».
 - 3) Κλάση 4412, «Ξυλεία σε φύλλα πολύστρωτα αντικολλητά (κόντρα-πλακέ), ξυλεία σε φύλλα επικολλητά απλά και παρόμοια ξυλεία σε απανωτά φύλλα», διάκριση 4412 99 85 90, «— Άλλη — — Άλλη — — — Άλλη».
- 17 Επομένως, η διαφορά αυτή θα μπορούσε να περιγραφεί απλούστερα ως διαφορά αφορώσα το ζήτημα αν τα εισαγόμενα εμπορεύματα ήταν πόρτες ή πλάκες-διαφράγματα από ξύλο.
- 18 Κατ' αρχάς, η διαφορά αφορά το πραγματικό περιεχόμενο της διάκρισης 4418 20.
- 19 Επισημαίνεται ότι στον κανονισμό 2658/87 και σε υποσημείωση που αφορά την αντίστοιχη διάκριση της συνδυασμένης ονοματολογίας αναφέρονται τα εξής: «Κάθε πόρτα με ή χωρίς το πλαίσιό της, το περβάζι ή το κατώφλι της θεωρείται

ως ενιαίο σύνολο». Εντούτοις, αυτό δεν αποσαφηνίζει το ζήτημα αν, παραδείγματος χάριν, πλαίσιο ή περβάζι χωρίς πόρτα ή κατώφλι χωρίς πόρτα πρέπει επίσης να θεωρείται ως τελειωμένο εμπόρευμα κατά την έννοια της εν λόγω διάκρισης.

- 20 Αν γίνει δεκτό ότι η άποψη του [Administratīvā] apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) είναι ορθή, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η αναιρεσείουσα, η οποία εισήγαγε διάφορους πήχεις από απλό ξύλο ή με γλυφές, είδη καθορισμένης μορφής στεγάνωσης, κ.λπ., τα οποία κατ' ουσίαν αποτελούν συστατικά στοιχεία πλαισίων και περβαζιών πόρτας, θα πρέπει να παρουσιάζει πάντοτε πλήρη σύνολα πόρτας (έστω και αν είναι αποσυναρμολογημένα), έτσι ώστε να συνάγεται το συμπέρασμα ότι εισάγει «πόρτες και τα πλαίσιά τους, περβάζια [στα λεττονικά, τα «πλαίσια και περβάζια» ονομάζονται «gāmjī» στη σημερινή γλωσσική απόδοση του κανόνα και «aplodas» σε προγενέστερη γλωσσική απόδοση] και κατώφλια», και δεν θα μπορούσε να γίνει δεκτή η χωριστή κατάταξη στη διάκριση 4418 20, παραδείγματος χάριν, σκέτων πλαισίων και περβαζιών ή σκέτων κατωφλιών.
- 21 Το άλλο ζήτημα που δεν είναι σαφές είναι το αν τα επίμαχα προϊόντα εμπίπτουν στην έννοια του τελειωμένου εμπορεύματος.
- 22 Κατά τον κύκλο παραγωγής και κατασκευής τους τα συστατικά στοιχεία των πλήρων τεχνουργημάτων αποκτούν ολοένα και σαφέστερα τα χαρακτηριστικά του οριστικού εμπορεύματος (ή, τουλάχιστον, τα χαρακτηριστικά τεχνουργήματος συγκεκριμένης διάκρισης της συνδυασμένης ονοματολογίας). Επομένως, είναι συχνά δύσκολο να προσδιοριστεί σε ποια κλάση πρέπει να καταταγούν τα εμπορεύματα που βρίσκονται σε πλήρη κύκλο παραγωγής και δεν υπάγονται σαφώς σε καμία συγκεκριμένη κλάση, όπως συμβαίνει εν προκειμένω.
- 23 Εν προκειμένω, από την επιχειρηματολογία των διαδίκων προκύπτει ότι δεν υφίσταται αρκούντως σαφής διάκριση μεταξύ:
- 1) Του κανόνα 2, στοιχείο α', των γενικών κανόνων για την ερμηνεία του ΕΣ και της συνδυασμένης ονοματολογίας.
 - 2) Των επεξηγηματικών σημειώσεων για ορισμένες κλάσεις και διακρίσεις.
- 24 Ο κανόνας 2, στοιχείο α', των γενικών κανόνων για την ερμηνεία του ΕΣ και της συνδυασμένης ονοματολογίας (κατά παρόμοιο τρόπο τόσο για το ΕΣ όσο και για τη συνδυασμένη ονοματολογία) ορίζει ότι τόσο τα μη πλήρη ή μη τελειωμένα εμπορεύματα, όσο και τα πλήρη και τελειωμένα, αλλά αποσυναρμολογημένα (ασυναρμολόγητα) εμπορεύματα, μπορούν να υπαχθούν στη διάκριση που περιλαμβάνει τα πλήρη και τελειωμένα εμπορεύματα.
- 25 Συναφώς, στην υπόθεση της κύριας δίκης, λαμβανομένων υπόψη των επιχειρημάτων της αιτήσεως αναιρέσεως δύο προδικαστικά ερωτήματα μπορούν να προσδιοριστούν:

- 1) Η ΚΦΑ και το Administratīvā argabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) έλαβαν υπόψη τον κανόνα 2, στοιχείο α', δεύτερη περίοδος, σχετικά με τα αποσυναρμολογημένα ή ασυναρμολόγητα εμπορεύματα, ενώ από τα επιχειρήματα της αναιρεσείουσας προκύπτει ότι, κατά την άποψη της, τα εισαγόμενα τεχνουργήματα εμπίπτουν στον κανόνα 2, στοιχείο α', πρώτη περίοδος (σχετικά με τα μη πλήρη ή μη τελειωμένα εμπορεύματα).
 - 2) Μολονότι το ερώτημα αφορά ακριβώς τον κανόνα 2, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, αντιθέτως, δεν είναι σαφές το πόσο τελειωμένο πρέπει να είναι το εμπόρευμα, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι εισήχθησαν εμπορεύματα που εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του πλήρους ή του τελειωμένου εμπορεύματος.
- 26 Τούτο αφήνει ορισμένα περιθώρια εκτίμησης.
- 27 Βεβαίως, οι κλάσεις 4411 και 4412 περιλαμβάνουν, κατ' ουσίαν, τις πλάκες-διαφράγματα γενικού χαρακτήρα, οι οποίες μπορούν επίσης να έχουν είδη καθορισμένης μορφής και, επομένως, τα ημιτεχνουργήματα από ξύλο αρκετά γενικού χαρακτήρα. Επίσης, η ΚΦΑ προσκόμισε σύσταση της Γραμματείας του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων, της 16ης Νοεμβρίου 2007, σχετικά με τους κωδικούς αναφοράς 44.11 και 44.18. Σε αυτήν απορρίπτεται η άποψη κατά την οποία τα εμπορεύματα που παρουσιάστηκαν —πήγεις για πλάκες-διαφράγματα από ίνες ξύλου (MDF) διαφόρων σχημάτων και συνεχόμενα [είδη καθορισμένης μορφής πόρτας, είδη καθορισμένης μορφής προστασίας, είδη καθορισμένης μορφής στεφάνης, κάσα πόρτας καλυμμένη από πλαστικό διακοσμητικό κάλυμμα, που παρουσιάστηκε με μήκος 2 800 mm, στα κάθετα κομμάτια (σόκορα) της οποίας ενσωματώνονται αυλάκωση και αρμός]— έπρεπε να καταταγούν στην κλάση 44.18. Στη σύσταση γίνεται δεκτό ότι, σε αντίθεση με τα υλικά από ξύλο των τεχνουργημάτων ξυλουργικής (στα αγγλικά, «builder's joinery») και των τεμαχίων σκελετών ξυλουργικής (στα αγγλικά, «carpentry») για οικοδομές της κλάσης 44.18, όπως τεχνουργήματα από ξύλο υπό τη μορφή συναρμολογημένων εμπορευμάτων ή προσδιορίσιμα υπό τη μορφή αποσυναρμολογημένων εμπορευμάτων, τα επίμαχα εμπορεύματα δηλώνονται ανάλογα με το μήκος τους. Μνημονεύεται επίσης ότι στην κλάση 44.11, μπορούν να ενταχθούν όχι μόνον πλάκες με τη μορφή «πλάκας-διαφράγματος», αλλά και τεχνουργήματα που μπορούν να λάβουν τη μορφή των εμπορευμάτων που αναφέρονται στην κλάση 44.09: καμπυλωμένα, κυματοειδή, διάτρητα, κομμένα ή που έχουν προσαρμοσθεί σε άλλες μορφές από του τετραγώνου ή του ορθογωνίου, ή υποβληθεί σε κάθε άλλη επεξεργασία, εφόσον αυτή δεν τους δίνει τον χαρακτήρα τεχνουργημάτων άλλων κλάσεων.
- 28 Επομένως, είναι αναπόφευκτο να τεθεί το ερώτημα αυτό σχετικά με το πώς πρέπει να καθοριστεί το χρονικό σημείο κατά το οποίο οι πήγεις από απλό ξύλο ή με γλυφές απέκτησαν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά τελειωμένης πόρτας (ή των πλαισίων της, των περβαζιών της ή των κατωφλιών, ανάλογα με την ερμηνεία της διάκρισης 4418 20).

- 29 Αν θεωρηθεί ότι το επίπεδο τελειώματος πρέπει να είναι τέτοιο ώστε να παρουσιάζονται πλήρη σύνολα θυρών που απομένει μόνο να συναρμολογηθούν, τότε δεν είναι σαφές αν τα εμπορεύματα αυτού του είδους εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κανόνα 2, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, των γενικών κανόνων για την ερμηνεία.
- 30 Επιπλέον, πρέπει να σημειωθεί ότι εκ πρώτης όψεως οι εισαχθέντες από την αναιρεσείουσα πήχεις από απλό ξύλο θα μπορούσαν στην πραγματικότητα να έχουν την εμφάνιση απλώς διαφόρων πήχων από απλό ξύλο ή με γλύφες.
- 31 Ωστόσο, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα προεκτεθέντα επιχειρήματα της αναιρεσείουσας σχετικά με τα ειδικά χαρακτηριστικά που καθιστούν τους πήχεις κατάλληλους αποκλειστικά και μόνον ως συστατικά στοιχεία ενός συνόλου πόρτας. Πρέπει επίσης να αναφερθεί ότι τα τεχνουργήματα αυτά δεν έχουν το ίδιο μήκος, αλλά ποικίλα μήκη, που θα μπορούσαν πράγματι να αντιστοιχούν στις διαστάσεις των συστατικών στοιχείων μεγαλύτερων και μικρότερων φύλλων και πλαισίων και περβαζιών πόρτας. Η ίδια η ΚΦΑ, μολονότι αρνήθηκε τη δυνατότητα κατάταξης των εμπορευμάτων ως συστατικών στοιχείων πόρτας, τα χαρακτηρίζει στην απόφασή της ως διάφορους πήχεις προοριζόμενους για την κατασκευή θυρών. Επομένως, όπως εκτιμά η ίδια η ΚΦΑ, όχι ως οποιουσδήποτε πήχεις από απλό ξύλο μιας οποιασδήποτε κατηγορίας όπως ημιτεχνουργήματα από ξύλο γενικώς, αλλά ακριβώς «είδη καθορισμένης μορφής για την κατασκευή πλαισίων πόρτας», «πήχεις από απλό ξύλο ή με γλυφές/πλαίσια και περβάζια για την κατασκευή πλαισίων και περβαζιών πόρτας», «πήχεις από απλό ξύλο ή με γλυφές/πάνελ αύξησης πάχους πόρτας για την αύξηση του πάχους της πόρτας», κ.λπ.
- 32 Η ίδια η αναιρεσείουσα δεν αμφισβητεί ότι οι διαστάσεις των επίμαχων εμπορευμάτων συχνά προσαρμόζονται στις ανάγκες συγκεκριμένου πελάτη: παραδείγματος χάριν, για διαφορετικά ανοίγματα πόρτας ανάλογα με το αν το πλαίσιο και το περβάζι «ενσωματώνονται» ή όχι στο έδαφος κ.λπ. Επίσης, δεν περιλαμβάνουν θέσεις ειδικά ενσωματωμένες για τους μεντεσέδες και για τα πόμολα.
- 33 Η ΚΦΑ θεωρεί ότι οι εργασίες προσαρμογής αυτού του είδους συνιστούν λόγο εφαρμογής στα εμπορεύματα της προπαρατεθείσας επεξηγηματικής σημείωσης σχετικά με την κλάση 4418 του ΕΣ. Σε αυτήν αναφέρεται ότι τα επίμαχα τεχνουργήματα από ξύλο παρουσιάζονται στην κλάση αυτή ως προσδιορισίμα αποσυναρμολογημένα σύνολα (παραδείγματος χάριν, εξοπλισμένες με εγκοπές, καβίλιες, οπές προσαρμογής κλειδαριάς/πόμολου, εντομές, ή άλλα συστατικά στοιχεία συναρμογής της ίδιας κατηγορίας), είτε συνοδεύονται από τα μεταλλικά εξαρτήματά τους, όπως μεντεσέδες, κλειδαριές κ.λπ., είτε όχι.
- 34 Το αιτούν δικαστήριο, βάσει τόσο των διδαγμάτων της κοινής πείρας όσο και των εξηγήσεων που περιέχονται στο δικόγραφο της αιτήσεως αναιρέσεως και του γραφιστικού περιεχομένου της δικογραφίας, καταλήγει ότι οι τύποι θυρών και οι τρόποι επεξεργασίας του ξύλου που είναι συνήθεις σήμερα, οι οποίοι συχνά είναι

απλοί, δεν απαιτούν στην πραγματικότητα τόσο μεγάλη ειδική εργασία προετοιμασίας των τεχνουργημάτων από ξύλο, ώστε να μπορεί να γίνει σαφώς αντιληπτή οπτικά η άμεση σχέση τους με τις τελειωμένες πόρτες. Τα περβάζια, τα φύλλα, τα πλαίσια χαρακτηρίζονται από απλά και ομαλά είδη καθορισμένης μορφής. Υπάρχουν απλές και πρακτικές τεχνικές για τη σύνδεση των συστατικών στοιχείων που δεν απαιτούν ειδικά συνδετικά εξαρτήματα, τεμαχισμός σε γωνία 45 μοιρών, ενώ, αν υπάρχει η γωνία αυτή, ενδέχεται να μην υπάρχουν συνδετικά εξαρτήματα τεμαχισμού, κ.λπ. Αυτό δίνει τη δυνατότητα σε καθέναν, χωρίς την ανάγκη ιδιαίτερων δεξιοτήτων, να συναρμολογήσει μια πόρτα με βάση αυτό το είδος συστατικών στοιχείων, ακόμη και αν είναι αναγκαίο να προσαρμόσει τις διαστάσεις, να προσθέσει το πόμολο, κ.λπ. Επομένως, στην περίπτωση αυτή, τίθεται το ζήτημα αν είναι αναγκαίο να αποκλειστούν αυτά τα συστατικά στοιχεία πόρτας, απλής εμφάνισης, από την κατάταξη στην κλάση που προβλέπεται για τις πόρτες.

- 35 Η διάκριση αυτή θα μπορούσε να φαίνεται προφανής, όπως έκρινε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο πλαίσιο παρεμφερούς υπόθεσης αφορώσας παράθυρα, Holz Geenen (C-309/98, EU:C:2000:165). Όπως προκύπτει από τη σκέψη 25 της εν λόγω απόφασης, δεν υπήρχε αμφιβολία ούτε για τους διαδίκους ούτε για το Δικαστήριο ως προς το ότι τα επίμαχα εμπορεύματα δεν μπορούσαν να θεωρηθούν ως «παράθυρα ή πλαίσια και περβάζια παραθύρων που δεν είναι τελειωμένα». Ομοίως, η σύσταση του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων είναι μάλλον συνοπτική όσον αφορά τη διάκριση (διότι «τα επίμαχα εμπορεύματα παρουσιάζονται ανάλογα με το μήκος τους»). Ωστόσο, τα επιχειρήματα της αναιρεσείουσας και της αναιρεσίβλητης μαρτυρούν ότι υπάρχει αρκετή αβεβαιότητα ως προς τον τρόπο με τον οποίο οι γενικοί κανόνες για την ερμηνεία, οι οποίοι επιτρέπουν την καταχώριση σε συγκεκριμένη κλάση και των εμπορευμάτων που δεν είναι πλήρη ή τελειωμένα, είναι σύμφωνοι προς τις σημειώσεις του κεφαλαίου και προς ορισμένες επεξηγηματικές σημειώσεις ειδικά για συγκεκριμένες περιπτώσεις, από τις οποίες θα μπορούσε να συναχθεί ότι η μόνη ενέργεια που εκκρεμεί, προκειμένου το εμπόρευμα να είναι τελειωμένο, είναι η συναρμολόγησή του.
- 36 Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι οι διάφορες δεσμευτικές δασμολογικές πληροφορίες που προσκομίστηκαν, αφενός, από την αναιρεσείουσα και, αφετέρου, από την ΚΦΑ εγείρουν αμφιβολίες ως προς το αν τα εμπορεύματα αυτού του είδους που εμφανίζουν τον ίδιο «πλήρη» ή «μη πλήρη» χαρακτήρα κατατάσσονται με τον ίδιο τρόπο εντός των κρατών μελών.