DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

14. juli 2011 *

I sag C-196/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) ved afgørelse af 7. april 2010, indgået til Domstolen den 19. april 2010, i sagen

Paderborner Brauerei Haus Cramer KG

mod

Hauptzollamt Bielefeld,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Schiemann, og dommerne C. Toader og A. Prechal (refererende dommer),

* Processprog: tysk.

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. marts 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Paderborner Brauerei Haus Cramer KG ved Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Th. Rödder, samt ved Rechtsanwälte J. Schönfeld og J. Bahns

— den græske regering ved G. Papadaki, Z. Chatzipavlou og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved C. Wissels og B. Koopman, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved L. Bouyon og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af den kombinerede nomenklatur (herefter »KN«), der er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT L 256, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EØF) nr. 2587/91 af 26. juli 1991 (EFT L 259, s. 1, herefter »forordning nr. 2658/87«).

2 Anmodningen er fremsat i forbindelse med en tvist mellem Paderborner Brauerei Haus Cramer KG (herefter »Paderborner Brauerei«) og Hauptzollamt Bielefeld angående fire skatteopgørelser, som sidstnævnte har vedtaget mod Paderborner Brauerei, hvorved der blev pålagt en spiritusafgift for et produkt med betegnelsen »malt beer base«, som Paderborner Brauerei havde indkøbt i 2002 og 2003.

Retsforskrifter

Direktiv 92/83/EØF

3 Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT L 316, s. 21) har indført

en fælles definition for alkohol og alkoholholdige drikkevarer med henblik på korrekt anvendelse i det indre marked af de minimumsafgiftssatser, der finder anvendelse i medlemsstaterne for disse produkter.

4 Nævnte direktivs artikel 2 bestemmer:

»Ved »øl« forstås i dette direktiv enhver vare, der henhører under KN-kode 2203, eller enhver vare indeholdende en blanding af øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer, der henhører under KN-kode 2206, og som i begge tilfælde har et virkeligt alkoholindhold på over 0,5 % vol.«

5 Artikel 20, første led, i direktiv 92/83 præciserer:

»I dette direktiv forstås ved »ethanol«:

— alle varer med et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol., som henhører under KN-kode 2207 og 2208, selv når disse varer indgår i en vare, der henhører under et andet KN-kapitel.«

6 Direktivets artikel 26 bestemmer:

»Henvisningerne i dette direktiv til koder i den kombinerede nomenklatur er henvisninger til koderne i den udgave af den kombinerede nomenklatur, der er gældende på det tidspunkt, hvor dette direktiv vedtages.«

7 Direktiv 92/83 blev bl.a. gennemført i tysk ret ved lov om spiritusmonopol (Gesetz über das Branntweinmonopol) og lov om ølbeskatning (Biersteuergesetz). § 130, stk. 2, i lov om spiritusmonopol bestemmer, at bl.a. alkoholholdige varer i KN's pos. 2208 med et alkoholindhold, der er højere end 1,2 % vol., er undergivet spiritusafgift. § 130, stk. 5, henviser til anvendelsen af KN i den version, der var gældende den 19. oktober 1992.

KN

8 KN, der er indført ved forordning nr. 2658/87, er baseret på det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem (herefter »HS«), der er udarbejdet af Toldsamarbejdsrådet — nu Verdenstoldorganisationen (herefter »WCO«) — og som blev oprettet ved den internationale konvention, der blev indgået i Bruxelles den 14. juni 1983 og godkendt på Det Europæiske Fællesskabs vegne ved Rådets afgørelse 87/369/EØF af 7. april 1987 om indgåelse af den internationale konvention om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem, samt af ændringsprotokollen hertil (EFT L 198, s. 1, herefter »konventionen om HS«). KN gentager HS' positioner og sekscifrede underpositioner, idet det syvende og ottende ciffer er underpositioner, der er specifikke for den kombinerede nomenklatur.

9 I henhold til artikel 12 i forordning nr. 2658/87 vedtager Europa-Kommissionen hvert år en forordning indeholdende en fuldstændig udgave af KN sammen med de tilhørende autonome og bundne toldsatser i den fælles toldtarif, således som den følger af de foranstaltninger, som er vedtaget af Rådet for Den Europæiske Union eller Kommissionen.

10 De almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende KN (herefter »de almindelige bestemmelser«), som findes i første del, afsnit I, punkt A, foreskriver bl.a.:

»A. Almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende [KN]

Tariferingen af varer i [KN] sker efter følgende regler:

1. Overskrifter til afsnit, kapitler og underkapitler tjener alene til orientering; tariferingen skal ske med hjemmel i positionsteksterne og de til afsnit og kapitler knyttede bestemmelser samt, for så vidt det ikke strider mod de nævnte tekster og bestemmelser, efter nedenstående regler.

[…]

4. Varer, som ikke kan tariferes i henhold til ovenstående bestemmelser, tariferes i samme position som de varer, hvormed de skønnes at have mest tilfælles.

[…]

6. Tariferingen af varer i underpositionerne inden for en position skal ske med hjemmel i underpositionsteksterne og de dertil hørende bestemmelser samt — med de fornødne tillempninger — efter ovennævnte bestemmelser, idet kun underpositioner på samme niveau er sammenlignelige. For denne bestemmelse gælder, at også relevante afsnits- og kapitelbestemmelser finder anvendelse, medmindre andet følger af sammenhængen.«

11 Afsnit IV i KN i den i 1992 gældende version havde overskriften »Produkter fra næringsmiddelindustrien; drikkevarer, ethanol (ethylalkohol) og eddike; tobak og fabrikerede tobakserstatninger«. Denne del indeholder bl.a. et kapitel 22, der har overskriften »Drikkevarer, ethanol (ethylalkohol) og eddike«. I dette kapitel figurerer pos. 2203 (»øl«) og 2208 (»Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på 80 % vol. eller derunder; spiritus fremstillet ved destillation af druevin; likør og andre spiritusholdige drikkevarer; sammensatte alkoholholdige tilberedninger af den art, der anvendes til fremstilling af drikkevarer«).

12 I henhold til artikel 9, stk. 1, litra a), andet led, og artikel 10 i forordning nr. 2658/87 udarbejder Kommissionen forklarende bemærkninger til KN, som offentliggøres i *Den Europæiske Unions Tidende.*

13 Der findes ikke forklarende bemærkninger til KN's pos. 2203.

14 Den forklarende bemærkning til KN's pos. 2208 har følgende ordlyd:

»Spiritus, likør og andre spiritusholdige drikkevarer under denne position er alkoholholdige væsker, der i almindelighed er bestemt til anvendelse som drikkevarer og fremstillet:

— enten direkte ved destillation (med eller uden aromastoffer) af gærede naturlige væsker, f.eks. vin eller cider, eller af gærede frugter, mask, korn eller andre vegetabilske produkter

— eller ved tilsætning af forskellige aroma- og smagsstoffer og eventuelt sukker til destilleret alkohol

[…]

Alkoholholdige drikkevarer fremstillet ved gæring er undtaget fra denne position (2203 00-2206 00).«

HS

15 I henhold til HS-konventionens artikel 3, stk. 1, forpligter hver af de kontraherende parter sig til at drage omsorg for, at dens toldnomenklatur og statistiske nomenklatur er i overensstemmelse med HS. Hver af de kontraherende parter forpligter sig ligeledes i medfør af denne bestemmelse til at anvende de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende HS samt alle bestemmelser til de forskellige afsnit, kapitler, positioner eller underpositioner og til ikke at ændre rækkevidden heraf.

16 WCO udarbejder forklarende bemærkninger vedrørende HS. Disse offentliggøres på WCO's officielle sprog, dvs. fransk og engelsk.

17 De forklarende bemærkninger til HS vedrørende pos. 2203 er affattet således i den franske sprogversion:

»La bière est une boisson alcoolique qui s'obtient par la fermentation du moût préparé avec du malt d'orge ou de froment, qu'on a fait bouillir en présence d'eau avec généralement du houblon. […] L'addition de houblon a pour effet de développer des

principes amers et aromatiques et de permettre une meilleure conservation du produit. […]

[…]«

18 De forklarende bemærkninger til HS vedrørende pos. 2203 i den engelske sprogversion er bl.a. affattet således:

»Beer is an alcoholic beverage obtained by fermenting a liquor (wort) prepared from malted barley or wheat, water and (usually) hops. […] The addition of hops imparts a bitter and aromatic flavour and improves the keeping qualities. […]

[…]«

19 Den forklarende bemærkning til HS vedrørende pos. 2208 bestemmer i sin franske sprogversion:

»La présente position couvre, d'une part, et quel que soit leur degré alcoolique:

A) Les eaux de vie […]

B) Les liqueurs […]

C) Toutes autres boissons spiritueuses […]

D'autre part, la position comprend l'alcool éthylique non dénaturé d'un titre alcoométrique volumique de moins de 80 % vol, qu'il soit destiné à la consommation humaine ou à des usages industriels; même s'il est propre à la consommation, l'alcool éthylique se distingue des produits visés en A), B) et C) ci-dessus, par le fait qu'il est dénué de tout principe aromatique.

[…]«

20 I den engelske version er disse bemærkninger affattet således:

»The heading covers, whatever their alcoholic strength:

(A) Spirits […]

(B) Liqueurs and cordials […]

(C) All other spirituous beverages […]

Provided that their alcoholic strength by volume is less than 80 % vol, the heading also covers undenatured spirits (ethyl alcohol and neutral spirits) which, contrary to those at (A), (B) and (C) above, are characterised by the absence of secondary constituents giving a flavour or aroma. These spirits remain in the heading whether intended for human consumption or for industrial purposes.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

21 Paderborner Brauerei er et bryggeri. I 2002 købte virksomheden af Alko International BV, der er hjemmehørende i Nederlandene, i alt 99 847,33 l og den 6. og 23. juni 2003 yderligere 74 745,41 l såkaldt »malt beer base«, som sagsøgeren anvendte til fremstillingen af en blandet drikkevare med betegnelsen »Salitos Ice«.

22 Ifølge Finanzgericht Düsseldorf udvindes »malt beer base« af øl med et alkoholindhold på 14 %, som renses og derefter undergives en ultrafiltrering, hvorved ingredienser som bitterstoffer og proteiner fortyndes. »Malt beer base« har ligeledes et alkoholindhold på 14 %. Det drejer sig om en farveløs og klar væske, der lugter af alkohol og har en let bitter smag.

23 Idet Hauptzollamt Bielefeld er af den opfattelse, at »malt beer base« skal tariferes i KN's pos. 2208, opkrævede denne myndighed hos Paderborner Brauerei punktafgift på alkohol i medfør af § 130, stk. 2, nr. 1), i lov om spiritusmonopol. Hauptzollamt pålagde derfor ved beslutning af 1. august 2003 Paderborner Brauerei at betale 182 141,49 EUR i spiritusafgifter for den »malt beer base«, der var indkøbt i 2002, samt ved tre beslutninger af 14. juli 2003 at betale i alt 136 350,74 EUR i spiritusafgifter for den »malt beer base«, der var indkøbt den 6. og 23. juni 2003.

24 Toldmyndigheden afviste ved afgørelse af 19. juni 2009 den klage, som Paderborner Brauerei havde indgivet over disse beslutninger. Paderborner Brauerei anlagde derefter sag ved Finanzgericht Düsseldorf.

25 Paderborner Brauerei har i forbindelse med hovedsagen navnlig gjort gældende, at »malt beer base« ikke skal tariferes i KN's pos. 2208. Dette produkt er ikke destilleret alkohol, der er fremstillet ved destillation eller ved tilsætning af forskellige aroma- og

smagsstoffer og sukker. Der er derimod tale om et produkt, der er fremkommet ved gæring, og som tariferes i KN's pos. 2203 i andre medlemsstater. Varen er fremstillet af malt og anvendes som halvfabrikat til fremstillingen af en let drikkevare med iblanding af øl. KN's pos. 2203 kræver ikke, at varen skal være en drikkevare, der er bestemt til umiddelbart konsum.

26 Hauptzollamt Bielefeld har anfægtet søgsmålet og fastholder sin opfattelse om, at »malt beer base« skal tariferes i KN's pos. 2208.

27 På denne baggrund har Finanzgericht Düsseldorf besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [KN] som affattet ved Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6. august 2001 [om ændring af bilag I til forordning (EØF) nr. 2658/87] (EFT L 279, s. 1) samt som affattet ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1832/2002 af 1. august 2002 […] (EFT L 290, s. 1) fortolkes således, at en vare, der betegnes som »malt beer base« med et alkoholindhold på ca. 14 % vol., og som udvindes af brygget øl, der renses og derefter undergives en ultrafiltrering, hvorved ingredienser som bitterstoffer og proteiner fortyndes, skal tariferes i pos. 2208?«

Om det præjudicielle spørgsmål

28 Det bemærkes indledningsvis, at i medfør af artikel 26 i direktiv 92/83 finder KN i hovedsagen anvendelse i den affattelse, der følger af forordning nr. 2587/91, der var gældende på tidspunktet for vedtagelsen af det nævnte direktiv, og ikke i den affattelse, der følger af forordning nr. 2031/2001 og nr. 1832/2002, som den forelæggende ret har henvist til i det præjudicielle spørgsmål.

29 Ifølge Paderborner Brauerei skal »malt beer base« som øl, der er fremkommet ved gæring og undergivet en proces med fysisk filtrering, tariferes i KN's pos. 2203, eftersom gæringsprocessen er det kriterium, der er afgørende for tariferingen. Med henblik på tarifering i KN's pos. 2208 savnes den nødvendige destillering som produktionsmetode. Hertil kommer, at de forklarende bemærkninger til HS vedrørende KN's pos. 2208, for at der kan være tale om ethanol (ethylalkohol), kræver, at »alle smags- og aromagivende bestanddele er fjernet«.

30 Den græske og den nederlandske regering samt Kommissionen finder derimod, at »malt beer base« skal tariferes i KN's pos. 2208.

31 I den forbindelse mindes om, at det fremgår af fast retspraksis, at det følger af såvel retssikkerheds- som kontroltekniske hensyn, at det afgørende kriterium for tarifering af varer normalt vil være disses objektive karakteristika og egenskaber som beskrevet i den enkelte position i KN og de supplerende bestemmelser til dennes afsnit og kapitler (jf. bl.a. dom af 18.7.2007, sag C-142/06, Olicom, Sml. I, s. 6675, præmis 16, og af 20.5.2010, sag C-370/08, Data I/O, Sml. I, s. 4401, præmis 29).

32 De forklarende bemærkninger til KN, der er udarbejdet af Kommissionen, og de forklarende bemærkninger, der er udarbejdet inden for rammerne af WCO for så vidt angår HS, indeholder vigtige, om end ikke bindende, bidrag til fortolkningen af de forskellige toldpositioner (jf. Olicom-dommen, præmis 17, og Data I/O-dommen, præmis 30).

33 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de forklarende bemærkninger til HS vedrørende KN's pos. 2203, at øl skal anses for en alkoholholdig drikkevare. Om en vare skal tariferes som en »drikkevare« som omhandlet i KN afhænger af, om den er flydende og bestemt til konsum (dom af 26.3.1981, sag 114/80, Ritter, Sml. s. 895, præmis 9).

34 Det fremgår af oplysningerne fra den forelæggende ret, at »malt beer base« ikke er et færdigt produkt bestemt til konsum, men et halvfabrikat, der skal anvendes til fremstillingen af en blandingsdrikkevare under betegnelsen »Salitos Ice«. Selv om »malt beer base« er flydende og egnet til at blive indtaget af mennesker i den forstand, at det kan drikkes, er produktet som halvfabrikat imidlertid ikke oprindeligt bestemt for konsum. Eftersom dette produkt ikke sælges til forbrugerne som et færdigt produkt, kan det ikke anses for en alkoholholdig drikkevare.

35 Derimod fremgår det udtrykkeligt, at de forklarende bemærkninger til HS vedrørende pos. 2208, at denne ligeledes omfatter ethanol (ethylalkohol), både når det anvendes til konsum og til industrielle formål. Den omstændighed, at »malt beer base« blot er et halvfabrikat, medfører således ikke, at produktet er udelukket fra pos. 2208.

36 Selv om det er korrekt, at de forklarende bemærkninger til KN's pos. 2208 fra denne position udelukker alkoholholdige drikkevarer, der er fremstillet ved gæring, er det i det foreliggende tilfælde tilstrækkeligt at bemærke, at dette ikke berører »malt beer base« i sin egenskab af halvfabrikat, da produktet, således som det fremgår af denne doms præmis 34, ikke udgør en alkoholholdig drikkevare.

37 Under alle omstændigheder er »malt beer base« ikke udelukkende fremstillet ved gæring, men er efterfølgende undergivet en ultrafiltrering. Efter denne supplerende behandling mister det omhandlede produkt, der er fremstillet af brygget øl, de særlige objektive egenskaber og kendetegn ved øl. Visuelt ligner det ikke øl, og det har heller ikke den bitre smag, der er karakteristisk for øl. Ifølge oplysningerne fra den forelæggende ret er »malt beer base« en farveløs og klar væske, der lugter af alkohol og har en let bitter smag, med et alkoholindhold på ca. 14 %, og som anvendes til fremstilling af en blandet drikkevare med betegnelsen »Salitos Ice«. Disse særlige objektive egenskaber og kendetegn svarer ikke til de særlige objektive egenskaber og kendetegn ved øl, der henhører under KN's pos. 2203, men derimod til de særlige objektive egenskaber og kendetegn ved ethanol (ethylalkohol), der henhører under pos. 2208, eller som under alle omstændigheder minder meget om dem.

38 Hvad endelig angår Paderborner Brauereis argument om, at det fremgår af de forklarende bemærkninger til HS vedrørende pos. 2208, at ethanol (ethylalkohol) er helt lugtfri, mens »malt beer base« lugter af alkohol og har en let bitter smag, skal det først bemærkes, at der i den forbindelse består visse sproglige forskelle mellem den franske og den engelske sprogversion, der er de officielle versioner af de forklarende bemærkninger.

39 Imidlertid kræves det ikke i nogen af de to sprogversioner, at et produkt skal være smags- og lugtfri for at kunne kvalificeres som ethanol (ethylalkohol). Mere præcist adskiller ethanol (ethylalkohol) ifølge disse versioner sig fra spiritus, likører og alle andre spiritusholdige drikkevarer, der henhører under KN's pos. 2208, derved at sidstnævnte indeholder typiske smags- og aromagivende bestanddele (jf. i denne retning dom af 29.5.1974, sag 185/73, König, Sml. s. 607, præmis 19).

40 Det følger heraf, at smagen og lugten af ethanol (ethylalkohol) til forskel fra de øvrige produkter er neutrale elementer ved tariferingen af et produkt i KN's pos. 2208. Den omstændighed, at »malt beer base« lugter af alkohol og har en let bitter smag, er således ikke en hindring for, at produktet tariferes i KN's pos. 2208.

41 På baggrund af ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at forordning nr. 2658/87 skal fortolkes således, at en væske som den i hovedsagen omhandlede, der betegnes som »malt beer base« med et alkoholindhold på ca. 14 %, fremstillet af brygget øl, som renses og derefter undergives en ultrafiltrering, hvorved ingredienser som bitterstoffer og proteiner fortyndes, skal tariferes i KN's pos. 2208.

Sagens omkostninger

42 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Rådets forordning (EF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif, som ændret ved Kommissionens forordning (EØF) nr. 2587/91 af 26. juli 1991, skal fortolkes således, at en væske som den i hovedsagen omhandlede, der betegnes som »malt beer base« med et alkoholindhold på ca. 14 %, fremstillet af brygget øl, som renses og derefter undergives en ultrafiltrering, hvorved ingredienser som bitterstoffer og proteiner fortyndes, skal tariferes i pos. 2208 i den kombinerede nomenklatur i bilag I til den nævnte forordning, med senere ændringer.

Underskrifter