ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 7ης Μαΐου 2009 *

Στην υπόθεση C-150/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 21ης Μαρτίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Απριλίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

Siebrand BV

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka (εισηγητή) και A. Arabadjiev, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: R. Şereş, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Μαρτίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Siebrand BV, εκπροσωπούμενη από τον G. J. Slooten, advocaat,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. M. Wissels και M. Noort,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Ι. Μπακόπουλο, την Ο. Πατσοπούλου και τη Μ. Τασσοπούλου,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την V. Jackson, επικουρούμενη από τον K. Beal, barrister,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους A. Sipos και W. Roels,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση έκδοσης προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (στο εξής: ΣΟ) που αποτελεί το παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ L 256, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2587/91 της Επιτροπής, της 26ης Ιουλίου 1991, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ L 259, σ. 1, στο εξής: κανονισμός 2658/87).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Siebrand B.V., με έδρα το Kampen (Κάτω Χώρες) (στο εξής: Siebrand), και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομίας), με αντικείμενο οκτώ διορθωτικές πράξεις επιβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης, για την περίοδο από Ιούλιο 2003 μέχρι Φεβρουάριο 2004, επί τριών αλκοολούχων ποτών που παράγει η εν λόγω εταιρία.

Το νομικό πλαίσιο

3 Οι επίμαχες στην κύρια δίκη διορθωτικές πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τον ολλανδικό νόμο για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (Wet op de accijns), με τον οποίο μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο η οδηγία 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ L 316, σ. 21).

4 Το άρθρο 26 της οδηγίας 92/83 παραπέμπει στη ΣΟ που ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης της οδηγίας, όσον αφορά τον προσδιορισμό των κατηγοριών των προϊόντων επί των οποίων επιβάλλονται οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, σύμφωνα με τον συντελεστή που καθορίζεται με την οδηγία 92/84/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης για τα αλκοολούχα ποτά και την αλκοόλη.

Η ΣΟ

5 Η ΣΟ στηρίζεται στο παγκόσμιο εναρμονισμένο σύστημα περιγραφής και κωδικοποίησης των εμπορευμάτων (στο εξής: ΕΣ), το οποίο εκπονήθηκε από το Συμβούλιο Τελωνειακής Συνεργασίας, νυν Παγκόσμιο Οργανισμό Τελωνείων, που συστάθηκε με τη διεθνή σύμβαση η οποία συνήφθη στις Βρυξέλλες στις 14 Ιουνίου 1983 (στο εξής: Σύμβαση για το ΕΣ) και εγκρίθηκε εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας με την απόφαση 87/369/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Απριλίου 1987, για τη σύναψη της διεθνούς σύμβασης για το εναρμονισμένο σύστημα περιγραφής και κωδικοποίησης των εμπορευμάτων, καθώς και του τροποποιητικού της πρωτοκόλλου (ΕΕ L 198, σ. 1).

6 Σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, του κανονισμού 2658/87, η ΣΟ συμπίπτει με το ΕΣ, όσον αφορά τις κλάσεις και διακρίσεις που αποτελούνται από έξι ψηφία.

7 Οι γενικοί κανόνες για την ερμηνεία της ΣΟ (στο εξής: γενικοί κανόνες), οι οποίοι περιλαμβάνονται στο πρώτο μέρος, τίτλος Ι, Α, της ΣΟ, ορίζουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Η κατάταξη των εμπορευμάτων στη [ΣΟ] πραγματοποιείται σύμφωνα με τις κατωτέρω αρχές.

1. Το κείμενο των τίτλων των τμημάτων, των κεφαλαίων ή των υποκεφαλαίων θεωρείται ότι έχει μόνον ενδεικτική αξία, δεδομένου ότι η κατάταξη καθορίζεται νόμιμα σύμφωνα με το κείμενο των κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων ή των κεφαλαίων και σύμφωνα με τους κατωτέρω κανόνες, εφόσον αυτοί δεν είναι αντίθετοι προς το κείμενο των εν λόγω κλάσεων και σημειώσεων.

2. […]

β) Κάθε αναφορά σε μία ύλη μέσα σε ορισμένη κλάση καλύπτει την ύλη αυτή, είτε σε αμιγή κατάσταση είτε αναμεμειγμένη ή και συνδυασμένη με άλλες ύλες. […]. Η κατάταξη των αναμεμειγμένων αυτών προϊόντων […] γίνεται σύμφωνα με τις αρχές που αναφέρονται στον κανόνα 3.

3. Όταν εμπορεύματα πρέπει, εκ πρώτης όψεως, να καταταγούν σε δύο ή περισσότερες κλάσεις, κατ' εφαρμογή του κανόνα 2β ή σε κάθε άλλη περίπτωση, η κατάταξη γίνεται σύμφωνα με τα παρακάτω.

α) Η περισσότερο εξειδικευμένη κλάση πρέπει να έχει προτεραιότητα έναντι των κλάσεων με γενικότερο περιεχόμενο. Εντούτοις, όταν δύο ή περισσότερες κλάσεις καλύπτουν κάθε μία ένα μόνο τμήμα των υλών που αποτελούν ένα αναμιγμένο προϊόν […], αυτές οι κλάσεις πρέπει να θεωρούνται, σε σχέση με αυτό το προϊόν […], ως εξίσου εξειδικευμένες, έστω και αν μία από αυτές δίνει μια περισσότερο ακριβή ή περισσότερο πλήρη περιγραφή.

β) Τα αναμεμειγμένα προϊόντα […], των οποίων η κατάταξη δεν μπορεί να γίνει με εφαρμογή του κανόνα 3α, κατατάσσονται σύμφωνα με την ύλη […] που δίνει σε αυτά τον ουσιώδη τους χαρακτήρα, όταν είναι δυνατός αυτός ο καθορισμός.

[…]»

8 Όσον αφορά τα επίμαχα στην κύρια δίκη προϊόντα, η ΣΟ περιλαμβάνει το τμήμα IV, το οποίο επιγράφεται: «Προϊόντα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξίδι. Καπνά και βιομηχανοποιημένα υποκατάστατα καπνού». Το τμήμα αυτό περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, το κεφάλαιο 22, με τίτλο: «Ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξίδι». Στο κεφάλαιο δε αυτό περιέχονται η κλάση 2206, η οποία επιγράφεται: «Άλλα ποτά που προέρχονται από ζύμωση (π.χ. μηλίτης, απίτης, υδρόμελι) μίγματα ποτών που προέρχονται από ζύμωση και μίγματα ποτών που προέρχονται από ζύμωση και μη αλκοολούχων ποτών, μη κατονομαζόμενα ούτε περιλαμβανόμενα αλλού», καθώς και η κλάση 2208, με τίτλο «Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 80 % vol ή περισσότερο. Αποστάγματα, λικέρ και άλλα οινοπνευματώδη ποτά […]».

9 Κατά τα άρθρα 9, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, δεύτερη περίπτωση, και 10 του κανονισμού 2658/87, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων θεσπίζει τις επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τη ΣΟ (στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ).

10 Η επεξηγηματική σημείωση της ΣΟ για την κλάση 2206 προβλέπει, σχετικά με τα «άλλα» προϊόντα που εμπίπτουν στις διακρίσεις 2206 00 31 έως 2206 00 89, τα εξής:

«Στις διακρίσεις αυτές υπάγονται π.χ. τα ποτά που προέρχονται από ζύμωση και αναφέρονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ, κλάση 2206, παράγραφος 2, αριθμοί 1 έως 10.»

11 Η έννοια του όρου «Μη αφρώδη [ποτά], που παρουσιάζονται σε δοχεία με περιεχόμενο», τον οποίο αναφέρουν οι διακρίσεις 2206 00 31 έως 2206 00 89, διασαφηνίζεται ως εξής με την επεξηγηματική σημείωση της ΣΟ που αφορά την κλάση 2206:

«Στις διακρίσεις αυτές υπάγονται π.χ. τα ποτά που δεν προέρχονται από φυσική ζύμωση μούστου νωπών σταφυλιών, αλλά από συμπυκνωμένο μούστο σταφυλιών. Ο μούστος αυτός είναι σταθερός και μπορεί να αποθηκευτεί και να χρησιμοποιείται ανάλογα με τις ανάγκες.

Στη συνέχεια, προκαλείται η έναρξη της διαδικασίας της ζύμωσης με την προσθήκη (συνήθως) ζυμών. Μερικές φορές, πριν ή κατά τη διάρκεια της ζύμωσης προστίθεται στο μούστο και ζάχαρη. Το προϊόν που παίρνεται με τη μέθοδο αυτή μπορεί στη συνέχεια να γλυκανθεί με την προσθήκη γλυκαντικών, να εμπλουτισθεί με αλκοόλη ή να αναμιχθεί.»

12 Η επεξηγηματική σημείωση της ΣΟ σχετικά με την κλάση 2208 έχει ως εξής:

«Τα αποστάγματα, λικέρ και άλλα οινοπνευματώδη ποτά της κλάσης 2208 είναι αλκοολούχα υγρά που προορίζονται συνήθως για την ανθρώπινη κατανάλωση, λαμβάνονται δε:

— είτε απευθείας με απόσταξη (με ή χωρίς παρουσία αρωματικών ουσιών) φυσικών υγρών που έχουν υποστεί ζύμωση, όπως είναι το κρασί και ο μηλίτης, ή με απόσταξη φρούτων, στεμφύλων, σπόρων ή άλλων φυτικών προϊόντων που προηγουμένως έχουν υποστεί ζύμωση,

— είτε με απλή προσθήκη διαφόρων αρωματικών ουσιών και ενδεχομένως ζάχαρης σε αλκοόλη προερχόμενη από απόσταξη.

Στις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ, κλάση 2208, παράγραφος 3, αριθμοί 1 έως 17, περιγράφονται διάφορα οινοπνευματώδη ποτά.

Όσον αφορά τα μη μετουσιωμένα αποστάγματα, διευκρινίζεται ότι εξακολουθούν να κατατάσσονται εδώ, έστω και αν ο αλκοολικός τους τίτλος ισούται ή υπερβαίνει τα 80 % vol και ανεξαρτήτως του αν το εν λόγω προϊόν μπορεί να καταναλωθεί άμεσα ως ποτό.

Δεν περιλαμβάνονται στην παρούσα κλάση τα αλκοολούχα ποτά που λαμβάνονται με ζύμωση (κλάσεις 2203 00 έως 2206 00).»

Το ΕΣ

13 Βάσει του άρθρου 3, παράγραφος 1, της διεθνούς σύμβασης για το ΕΣ, της 14ης Ιουνίου 1983, κάθε συμβαλλόμενο μέρος αναλαμβάνει την υποχρέωση να προσαρμόσει τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία του προς το ΕΣ. Τα συμβαλλόμενα μέρη οφείλουν συνεπώς να χρησιμοποιούν όλες τις κλάσεις και διακρίσεις του ΕΣ, χωρίς προσθήκες ή τροποποιήσεις, καθώς και τους σχετικούς κωδικούς, και να ακολουθούν την αρίθμηση του εν λόγω συστήματος. Η ίδια διάταξη προβλέπει ότι κάθε συμβαλλόμενο μέρος αναλαμβάνει επίσης την υποχρέωση να εφαρμόζει τους γενικούς κανόνες για την ερμηνεία του ΕΣ, καθώς και όλες τις σημειώσεις των τμημάτων, των κεφαλαίων και των διακρίσεων του ΕΣ και να μην τροποποιεί το πεδίο εφαρμογής τους.

14 Ο Παγκόσμιος Οργανισμός Τελωνείων καταρτίζει τις επεξηγηματικές σημειώσεις για το ΕΣ (στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ). Η επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ για την κλάση 2206 της ΣΟ έχει ως εξής:

«Στην παρούσα κλάση εμπίπτουν όλα τα ποτά που προέρχονται από ζύμωση, εκτός από τα αναφερόμενα στις κλάσεις 2203 έως 2205.

Μεταξύ των ποτών αυτών περιλαμβάνονται π.χ.:

1) Ο μηλίτης, αλκοολούχο ποτό που λαμβάνεται από ζύμωση χυμού μήλων.

[…]

Όλα τα ποτά αυτά μπορούν να είναι αφρώδη στη φυσική τους κατάσταση ή να έχουν υποστεί προσθήκη διοξειδίου του άνθρακα. Τα ποτά αυτά κατατάσσονται εδώ, ακόμη και αν έχουν εμπλουτιστεί με αλκοόλη ή ο αλκοολικός τους τίτλος έχει αυξηθεί λόγω δεύτερης ζύμωσης, εφόσον εξακολουθούν να έχουν τα χαρακτηριστικά των προϊόντων που κατατάσσονται στην παρούσα κλάση.

Η παρούσα κλάση καλύπτει επίσης τα μίγματα μη αλκοολούχων ποτών με ποτά που προέρχονται από ζύμωση και τα μίγματα ποτών που προέρχονται από ζύμωση και κατατάσσονται στις προηγούμενες κλάσεις του κεφαλαίου 22, π.χ. τα μίγματα αναψυκτικού ποτού με μπίρα ή κρασί, τα μίγματα μπίρας και κρασιού, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο ανώτερο του 0,5 % vol.

[…]».

15 Η επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ για την κλάση 2208 προβλέπει τα εξής:

«Η παρούσα κλάση καλύπτει αφενός, ανεξάρτητα από τον αλκοολικό τίτλο:

Α) Τα αποστάγματα που λαμβάνονται (χωρίς προσθήκη αρωματικής ουσίας) με την απόσταξη υγρών που προέρχονται από φυσική ζύμωση, όπως είναι το κρασί ή ο μηλίτης, ή με απόσταξη φρούτων, στεμφύλων, σπόρων ή άλλων παρόμοιων φυτικών προϊόντων που προηγουμένως έχουν υποστεί ζύμωση το χαρακτηριστικό των αποσταγμάτων αυτών είναι ότι διατηρούν ένα ιδιαίτερο άρωμα, το οποίο οφείλεται στην παρουσία δευτερευόντων αρωματικών συστατικών [εστέρων, αλδεϋδών, οξέων, ανώτερων (πτητικών) αλκοολών κ.λπ.], τα οποία είναι συμφυή προς τις ίδιες τις ουσίες που έχουν χρησιμοποιηθεί στην απόσταξη.

Β) Τα ηδύποτα (λικέρ), τα οποία είναι οινοπνευματώδη ποτά στα οποία έχουν προστεθεί ζάχαρη, μέλι ή άλλη φυσική γλυκαντική ουσία και εκχυλίσματα ή αρωματικές ουσίες (π.χ. τα οινοπνευματώδη ποτά που λαμβάνονται είτε με απόσταξη είτε με ανάμιξη αιθυλικής αλκοόλης ή οινοπνευματωδών ποτών από απόσταξη με ένα ή περισσότερα από τα εξής προϊόντα: φρούτα, λουλούδια ή άλλα μέρη του φυτού, εκχυλίσματα, αρωματικές ουσίες ή αρωματικά έλαια ή χυμούς, ακόμη και συμπυκνωμένους). Μεταξύ των προϊόντων αυτών καταλέγονται τα λικέρ που περιέχουν κρυστάλλους ζάχαρης, τα λικέρ με χυμούς φρούτων, τα λικέρ με αυγό, τα λικέρ με αρωματικά φυτά, φυτικούς κόκκους και αρωματικές ουσίες, τα λικέρ τσαγιού, σοκολάτας, γάλακτος και μελιού.

Γ) Κάθε άλλο οινοπνευματώδες ποτό που δεν περιλαμβάνεται σε άλλη κλάση του παρόντος κεφαλαίου.»

16 Η επεξηγηματική αυτή σημείωση αναφέρει ως παραδείγματα προϊόντων που καλύπτει τα εξής:

«[…]

7) Τα λεγόμενα *κρεμώδη* λικέρ, τα οποία ονομάζονται έτσι λόγω της υφής τους ή του χρώματός τους και δεν περιέχουν, κατά κανόνα, πολύ οινόπνευμα, αλλά είναι πολύ γλυκά (λικέρ κρέμας κακάο, λικέρ κρέμας μπανάνας, λικέρ κρέμας βανίλιας, λικέρ κρέμας καφέ, λικέρ κρέμας φραγκοστάφυλου κ.λπ.), καθώς και τα λικέρ που έχουν τη μορφή γαλακτώματος, όπως είναι τα λικέρ με αυγό ή με κρέμα γάλακτος.

8) Τις ρατάφιες, είδος λικέρ από χυμούς φρούτων στους οποίους έχει προστεθεί και μια μικρή ποσότητα άλλων αρωματικών ουσιών (ρατάφια κερασιών, σμέουρου, βερίκοκου κ.λπ.).

[…]

15) Τους χυμούς φρούτων ή λαχανικών στους οποίους έχει προστεθεί οινόπνευμα με αλκοολικό τίτλο κατ' όγκο ανώτερο του 0,5 % vol, εκτός από τα προϊόντα της κλάσης 2204.

[…]

17) Τα ποτά που έχουν την εμφάνιση κρασιού και παρασκευάζονται με την ανάμιξη αποσταγμάτων με χυμούς φρούτων και/ή νερό, ζάχαρη, χρωστικές ή αρωματικές ουσίες ή άλλα συστατικά, εκτός από τα προϊόντα της κλάσης 2204».

17 Κατά το σημείο VIII της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με τον γενικό κανόνα 3β, το γνώρισμα που προσδιορίζει τον ουσιώδη χαρακτήρα ενός προϊόντος μπορεί, ανάλογα με το είδος του προϊόντος, να προκύπτει π.χ. από τη φύση της συστατικής ύλης ή των συστατικών μερών του, από το μέγεθός του, τον όγκο του, το βάρος του, την αξία του ή τη σπουδαιότητα μιας από τις συστατικές ύλες ενόψει της χρησιμοποίησης του προϊόντος.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Η Siebrand είναι εταιρία παραγωγής αλκοολούχων και μη αλκοολούχων ποτών. Παράγει, μεταξύ άλλων, τρία αλκοολούχα ποτά, τα οποία ονομάζονται Pina Colada, Whiskey Cream και Apfel Cocktail. Τα προϊόντα αυτά παρασκευάζονται από μηλίτη, στον οποίο προστίθενται αλκοόλη από απόσταξη, νερό, σιρόπι ζάχαρης, διάφορες χρωστικές και αρωματικές ουσίες και, όσον αφορά ειδικότερα τα ποτά Pina Colada και Whiskey Cream, μια πυκνή κρέμα. Τα τρία ποτά έχουν κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 14,5 %, από το ποσοστό δε αυτό το 12 % αντιστοιχεί στην αποσταγμένη αλκοόλη και το 2,5 % στην αλκοόλη που λαμβάνεται από ζύμωση συμπυκνωμένου χυμού μήλων.

19 Μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2003 τα εν λόγω προϊόντα κατατάσσονταν από τον Επιθεωρητή Φόρων (στο εξής: Επιθεωρητής) στην κλάση 2206 της ΣΟ, με βάση την οποία καθοριζόταν επίσης το ύψος του συντελεστή για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που θα επιβαλλόταν στα προϊόντα αυτά. Κατόπιν όμως της απόφασης του Staatssecretaris van Financiën της 15ης Ιανουαρίου 2003, ο Επιθεωρητής θεώρησε ότι τα επίμαχα προϊόντα έπρεπε, λόγω του αλκοολικού τίτλου τους και του είδους τους, να κατατάσσονται, μετά την 1η Ιανουαρίου 2003, στην κλάση 2208 της ΣΟ. Η συνέπεια ήταν η επιβολή υψηλότερου συντελεστή για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

20 Ο Επιθεωρητής, μολονότι μετέθεσε την εφαρμογή του νέου συντελεστή για την 1η Ιουλίου 2003, απέστειλε στη Siebrand οκτώ διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για την περίοδο από Ιούλιο 2003 μέχρι Φεβρουάριο 2004. Η Siebrand υπέβαλε διοικητική προσφυγή κατά των διορθωτικών αυτών πράξεων, αλλά ο Επιθεωρητής, με την απόφαση που εξέδωσε επί της προσφυγής αυτής, ενέμεινε στην άποψή του.

21 Κατόπιν αυτού η Siebrand προσέφυγε ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem, το οποίο αποφάνθηκε ότι τα επίμαχα προϊόντα έπρεπε να καταταγούν στην κλάση 2208 της ΣΟ.

22 Το Hoge Raad der Nederlanden, ενώπιον του οποίου η Siebrand άσκησε αναίρεση, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί ένα ποτό που περιέχει σε κάποιο ποσοστό αποσταγμένη αλκοόλη, αλλά κατά τα λοιπά ανταποκρίνεται στην περιγραφή της κλάσης 2206 της ΣΟ, να κατατάσσεται σ' αυτή την κλάση, όταν πρόκειται για προερχόμενο από ζύμωση ποτό, το οποίο, συνεπεία προσθήκης νερού και ορισμένων ουσιών, έχει χάσει τη γεύση, το άρωμα και/ή την εμφάνιση ποτού που παρασκευάζεται από ορισμένο φρούτο ή από ορισμένο φυσικό προϊόν;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο προηγούμενο ερώτημα, βάσει ποιου κριτηρίου πρέπει να καθορίζεται αν το ποτό πρέπει παρά ταύτα, λόγω του ότι περιέχει αποσταγμένη αλκοόλη, να κατατάσσεται στην κλάση 2208 της ΣΟ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

23 Το αιτούν δικαστήριο θέτει με τα ερωτήματά του, που πρέπει να συνεξεταστούν, το ζήτημα κατ' ουσία αν τα ποτά με βάση αλκοόλη προερχόμενη από ζύμωση, τα οποία ανταποκρίνονταν αρχικά στην κλάση 2206 της ΣΟ και στα οποία έχουν προστεθεί ορισμένη ποσότητα αλκοόλης προερχόμενης από απόσταξη, νερό, σιρόπι ζάχαρης, χρωστικές και αρωματικές ουσίες και, όσον αφορά ορισμένα από αυτά, μια πυκνή κρέμα, λόγω των οποίων έχουν χάσει τη γεύση, το άρωμα και/ή την εμφάνιση ποτού που παρασκευάζεται από ορισμένο φρούτο ή από ορισμένο φυσικό προϊόν, εμπίπτουν στην κλάση 2206 της ΣΟ ως ποτά προερχόμενα από ζύμωση ή στην κλάση 2208 της ΣΟ ως αποστάγματα.

24 Στο σημείο αυτό υπενθυμίζεται η πάγια νομολογία κατά την οποία, χάριν της ασφάλειας δικαίου και προς διευκόλυνση των ελέγχων, το αποφασιστικό κριτήριο για τη δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων πρέπει γενικά να αναζητείται στα αντικειμενικά τους χαρακτηριστικά και στις αντικειμενικές τους ιδιότητες, όπως αυτές ορίζονται στην οικεία κλάση της ΣΟ και στις σημειώσεις των τμημάτων ή των κεφαλαίων (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, C-142/06, Olicom, Συλλογή 2007, σ. I-6675, σκέψη 16, και της 11ης Δεκεμβρίου 2008, C-362/07 και C-363/07, Kip Europe κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-9489, σκέψη 26).

25 Οι σημειώσεις που προηγούνται των κεφαλαίων του κοινού δασμολογίου, καθώς επίσης και οι επεξηγηματικές σημειώσεις, οι οποίες καταρτίζονται, όσον αφορά τη ΣΟ, από την Επιτροπή και, όσον αφορά το ΕΣ, από τον Παγκόσμιο Οργανισμό Τελωνείων, συμβάλλουν σημαντικά στην ερμηνεία του περιεχομένου των διαφόρων δασμολογικών κλάσεων, χωρίς πάντως να έχουν υποχρεωτική νομική ισχύ (απόφαση Olicom, προπαρατεθείσα, σκέψη 17, και αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-486/06, Van Landeghem, Συλλογή 2007, σ. I-10661, σκέψη 25, και της 27ης Νοεμβρίου 2008, Metherma, C-403/07, Συλλογή 2008, σ. I-8921, σκέψη 48).

26 Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την επεξηγηματική σημείωση του ΕΣ για την κλάση 2206 της ΣΟ, η προσθήκη αλκοόλης στα ποτά που εμπίπτουν στην κλάση αυτή δεν αποτελεί εμπόδιο προκειμένου να εξακολουθήσουν τα ποτά αυτά να υπάγονται στην εν λόγω κλάση, εφόσον εξακολουθούν να έχουν τα χαρακτηριστικά των προϊόντων που κατατάσσονται στην κλάση αυτή, δηλαδή των ποτών που προέρχονται από ζύμωση.

27 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει όμως ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη ποτά έχουν χάσει τη γεύση, το άρωμα και την εμφάνιση ποτού που παρασκευάζεται από ορισμένο φρούτο ή από ορισμένο φυσικό προϊόν, δηλαδή ποτού που προέρχεται από ζύμωση. Τα προϊόντα αυτά δεν μπορούν να κατατάσσονται στην κλάση 2206 της ΣΟ.

28 Όσον αφορά την κατάταξη των εν λόγω προϊόντων, υπενθυμίζεται ότι ο γενικός κανόνας 2β προβλέπει ότι κάθε αναφορά σε μια ύλη μέσα σε ορισμένη κλάση καλύπτει την ύλη αυτή είτε σε αμιγή κατάσταση είτε αναμεμειγμένη ή και συνδυασμένη με άλλες ύλες. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση προϊόντων όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, τα οποία περιέχουν αλκοόλη από ζύμωση, αλλά και αλκοόλη από απόσταξη. Οι ύλες αυτές εμπίπτουν σε διαφορετικές δασμολογικές κλάσεις.

29 Κατά τον γενικό κανόνα 3α, όταν ένα εμπόρευμα πρέπει, εκ πρώτης όψεως, να καταταγεί, κατ' εφαρμογή του γενικού κανόνα 2β, σε δύο ή περισσότερες κλάσεις, η περισσότερο εξειδικευμένη κλάση πρέπει να έχει προτεραιότητα έναντι των κλάσεων με γενικότερο περιεχόμενο.

30 Όταν τα προϊόντα, όπως τα επίμαχα στη διαφορά της κύριας δίκης, αποτελούνται από διαφορετικές ύλες και καμία από τις αναφερθείσες ανωτέρω δύο κλάσεις δεν είναι ειδικότερη της άλλης, η μόνη διάταξη που μπορεί να χρησιμεύσει για την κατάταξη των προϊόντων αυτών είναι ο γενικός κανόνας 3β (βλ. τις αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 1988, 253/87, Sportex, Συλλογή 1988, σ. 3351, σκέψη 7, και της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-250/05, Turbon International, Συλλογή 2006, σ. I-10531, σκέψη 20).

31 Δυνάμει του γενικού αυτού κανόνα 3β, είναι αναγκαίο, για τη δασμολογική κατάταξη ενός προϊόντος, να εξακριβωθεί ποια από τις ύλες που το συνθέτουν είναι αυτή που του προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα του (βλ. αποφάσεις της 10ης Μαΐου 2001, C-288/99, VauDe Sport, Συλλογή 2001, σ. I-3683, σκέψη 25, της 7ης Φεβρουαρίου 2002, C-276/00, Turbon International, Συλλογή 2002, σ. I-1389, σκέψη 26, και της 26ης Οκτωβρίου 2006, Turbon International, προπαρατεθείσα, σκέψη 21).

32 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξακριβωθεί ποια από τις ύλες που συνθέτουν τα επίμαχα στην κύρια δίκη προϊόντα είναι αυτή που τους προσδίδει τον ουσιώδη χαρακτήρα τους.

33 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι τα προϊόντα αυτά παρασκευάζονται από μηλίτη, στον οποίο προστίθενται αλκοόλη από απόσταξη, νερό, ζάχαρη υπό μορφή σιροπιού, διάφορες χρωστικές και αρωματικές ουσίες και, όσον αφορά τα ποτά Pina Colada και Whiskey Cream, μια πυκνή κρέμα. Τα τελικά προϊόντα έχουν αποκτημένο αλκοολικό τίτλο κατ' όγκο 14,5 %, από το ποσοστό δε αυτό το 2,5 % αντιστοιχεί σε αλκοόλη που λαμβάνεται από ζύμωση μηλίτη και το 12 % σε αποσταγμένη αλκοόλη που έχει προστεθεί.

34 Όπως προβλέπεται στο σημείο VIII της επεξηγηματικής σημείωσης του ΕΣ σχετικά με τον γενικό κανόνα 3β, το γνώρισμα που προσδιορίζει τον ουσιώδη χαρακτήρα ενός προϊόντος μπορεί, ανάλογα με το είδος του προϊόντος, να προκύπτει π.χ. από τη φύση της συστατικής ύλης ή των συστατικών μερών του, από το μέγεθός του, τον όγκο του, το βάρος του, την αξία του ή τη σπουδαιότητα μιας από τις συστατικές ύλες ενόψει της χρησιμοποίησης του προϊόντος.

35 Όσον αφορά τα επίμαχα στη διαφορά της κύριας δίκης προϊόντα, υπάρχουν πολλά αντικειμενικά χαρακτηριστικά τους και πολλές αντικειμενικές ιδιότητές τους που μπορούν να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ουσιώδους χαρακτήρα τους. Για παράδειγμα, επιβάλλεται καταρχάς η παρατήρηση ότι η αποσταγμένη αλκοόλη συμβάλλει περισσότερο από ό,τι η προερχόμενη από ζύμωση αλκοόλη όχι μόνο στον συνολικό όγκο των εν λόγω προϊόντων, αλλά και στην περιεκτικότητά τους σε οινόπνευμα.

36 Δεύτερον, είναι αναγκαίο να εξακριβωθεί αν τα ιδιαίτερα οργανοληπτικά χαρακτηριστικά των προϊόντων αυτών αντιστοιχούν στα χαρακτηριστικά των προϊόντων που κατατάσσονται στην κλάση 2208 της ΣΟ. Κατά πάγια νομολογία, η γεύση μπορεί να αποτελεί ένα αντικειμενικό χαρακτηριστικό και μια αντικειμενική ιδιότητα του προϊόντος (βλ. επ' αυτού αποφάσεις της 28ης Οκτωβρίου 2004, C-124/03, Artrada κ.λπ., Συλλογή 2004, σ. I-10297, σκέψη 41, και της 8ης Ιουνίου 2006, C-196/05, Sachsenmilch, Συλλογή 2006, σ. I-5161, σκέψη 37).

37 Όπως τονίστηκε παραπάνω, τα προϊόντα που ανήκουν στην κατηγορία των επίμαχων στην κύρια δίκη προϊόντων, έχουν χάσει, λόγω της προσθήκης νερού και άλλων ουσιών, τη γεύση, το άρωμα και την εμφάνιση ποτού που παρασκευάζεται από ορισμένο φρούτο ή από ορισμένο φυσικό προϊόν, δηλαδή ποτού που προέρχεται από ζύμωση. Τα ιδιαίτερα οργανοληπτικά χαρακτηριστικά των εν λόγω προϊόντων, βάσει των οποίων προσδιορίζεται ο ουσιώδης χαρακτήρας τους, αντιστοιχούν συνεπώς στα χαρακτηριστικά των προϊόντων που κατατάσσονται στην κλάση 2208 της ΣΟ.

38 Τέλος, υπενθυμίζεται ότι ο προορισμός του προϊόντος μπορεί να αποτελεί αντικειμενικό κριτήριο για την κατάταξη, εφόσον είναι συμφυής με το εν λόγω προϊόν, ο συμφυής δε αυτός χαρακτήρας πρέπει να μπορεί να εκτιμάται σε συνάρτηση με τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και τις αντικειμενικές ιδιότητες του προϊόντος αυτού (βλ. αποφάσεις της 1ης Ιουνίου 1995, C-459/93, Thyssen Haniel Logistic, Συλλογή 1995, σ. I-1381, σκέψη 13, της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, C-396/02, DFDS, Συλλογή 2004, σ. I-8439, σκέψη 29, και της 15ης Φεβρουαρίου 2007, C-183/06, RUMA, Συλλογή 2007, σ. I-1559, σκέψη 36). Δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και οι αντικειμενικές ιδιότητες προϊόντων που ανήκουν στην κατηγορία των επίμαχων στην κύρια δίκη προϊόντων, όπως π.χ. η μορφή τους, το χρώμα τους και η εμπορική ονομασία τους, αντιστοιχούν στα χαρακτηριστικά και στις ιδιότητες οινοπνευματώδους ποτού.

39 Κατά συνέπεια, τα ουσιώδη χαρακτηριστικά ποτών όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη αντιστοιχούν, ως σύνολο, στα ουσιώδη χαρακτηριστικά προϊόντος που εμπίπτει στην κλάση 2208 της ΣΟ.

40 Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων, πρέπει στα προδικαστικά ερωτήματα να δοθεί η απάντηση ότι τα ποτά με βάση αλκοόλη προερχόμενη από ζύμωση, τα οποία ανταποκρίνονταν αρχικά στην κλάση 2206 της ΣΟ και στα οποία έχουν προστεθεί ορισμένη ποσότητα αλκοόλης προερχόμενης από απόσταξη, νερό, σιρόπι ζάχαρης, χρωστικές και αρωματικές ουσίες και, όσον αφορά ορισμένα από αυτά, μια πυκνή κρέμα, λόγω των οποίων έχουν χάσει τη γεύση, το άρωμα και/ή την εμφάνιση ποτού που παρασκευάζεται από ορισμένο φρούτο ή από ορισμένο φυσικό προϊόν, δεν εμπίπτουν στην κλάση 2206 της ΣΟ, αλλά στην κλάση 2208 της ΣΟ.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα ποτά με βάση αλκοόλη προερχόμενη από ζύμωση, τα οποία ανταποκρίνονταν αρχικά στην κλάση 2206 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας που αποτελεί το παράρτημα Ι 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 (ΕΟΚ) 2587/91 της Επιτροπής, της 26ης Ιουλίου 1991, και στα οποία έχουν προστεθεί ορισμένη ποσότητα αλκοόλης προερχόμενης από απόσταξη, νερό, σιρόπι ζάχαρης, χρωστικές και αρωματικές ουσίες και, όσον αφορά ορισμένα από αυτά, μια πυκνή κρέμα, λόγω των οποίων έχουν χάσει τη γεύση, το άρωμα και/ή την εμφάνιση ποτού που παρασκευάζεται από ορισμένο φρούτο ή από ορισμένο φυσικό προϊόν, δεν εμπίπτουν στην κλάση 2206 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, αλλά στην κλάση 2208 της ονοματολογίας αυτής.

(υπογραφές)