РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

7 май 2009 година*

По дело C-150/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 21 март 2008 г., постъпил в Съда на 14 април 2008 г., в рамките на производство по дело

Siebrand BV

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н A. Ó Caoimh, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н J. Klučka (докладчик) и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

* Език на производството: нидерландски

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 4 март 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Siebrand BV, от адв. G. J. Slooten, advocaat,

— за нидерландското правителство, от г-жа C. M. Wissels и г-жа M. Noort, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-н I. Bakopoulos, г-жа O. Patsopoulou и г-жа M. Tassopoulou, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-жа V. Jackson, в качеството на представител, подпомагана от г-н K. Beal, barrister,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н A. Sipos и г-н W. Roels, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Комбинираната номенклатура (наричана по-нататък „КН“), съдържаща се в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3), изменен с Регламент (ЕИО) № 2587/91 на Комисията от 26 юли 1991 година (ОВ L 259, стр. 1, наричан по-нататък „Регламент № 2658/87“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Siebrand BV, установено в Kampen (Нидерландия) (наричано по-нататък „Siebrand“), и Staatssecretaris van Financiën (Държавен секретар по финансите, наричан по-нататък „Staatssecretaris“) относно осем акта за изменение на данъчни задължения във връзка с акцизи върху произведени от това дружество три вида алкохолни напитки за периода от юли 2003 г. до февруари 2004 г.

Правна уредба

3 Разглежданите в главното производство актове за изменение на данъчни задължения са издадени съгласно нидерландския Закон за акцизите (Wet op de accijns), с който се транспонира Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316, стр. 21; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 152).

4 За да се определят категориите продукти, за които се прилагат акцизите със ставката, предвидена в Директива 92/48/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година относно сближаването на акцизните ставки на алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316, стр. 29; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 159), член 26 от Директива 92/83 препраща към КН в сила към датата на приемането на самата директива.

КН

5 КН се основава на изготвената от Съвета за митническо сътрудничество, понастоящем Световна митническа организация, световна Хармонизирана система за описание и кодиране на стоките (наричана по-нататък „ХС“), установена с международната конвенция, сключена в Брюксел на 14 юни 1983 г. и одобрена от името на Европейската икономическа общност с Решение 87/369/ЕИО на Съвета от 7 април 1987 година за сключване на Международната конвенция относно Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките и протокола за изменение към нея (ОВ L 198, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 3, стр. 199).

6 Съгласно член 3, параграф 1, буква а) от Регламент № 2658/87 КН е идентична с ХС, що се отнася до позициите и подпозициите от шест цифри.

7 Общите правила за тълкуване на КН (наричани по-нататък „общи правила“), намиращи се в част първа, раздел I, А от нея, предвиждат по-специално:

„Класирането на стоките в [КН] се подчинява на следните принципи.

1. Текстът на заглавията на разделите, на главите или на подглавите има само индикативна стойност, като класирането се определя законно съгласно термините на позициите и на забележките към разделите или към главите и съгласно следващите правила, когато те не противоречат на посочените по-горе термини на позициите и на забележките към разделите или към главите.

2. […]

б) Всяко упоменаване на някой материал в определена позиция се отнася за този материал, било в чисто състояние, било когато той е смесен или свързан с други материали. […] Класирането на артикули, съставени от повече от един материал, се извършва съгласно правило 3.

3. Когато стоките биха могли да се класират в две или повече позиции чрез прилагане на правило 2 б) или поради други причини, класирането се извършва по следния начин:

а) Позицията, която най-специфично описва стоката, трябва да има предимство пред позициите с по-общо значение. Въпреки това, когато всяка от две или повече позиции се отнася само до една част от материалите, съставящи смесен продукт […], тези позиции следва да се считат, по отношение на този продукт […], като еднакво специфични, дори ако една от тях дава по-точно или по-пълно описание.

б) Смесените продукти […], чието класиране не може да бъде осъществено чрез прилагането на Правило 3 а), се класират съгласно материала […], който им придава основният характер, когато е възможно да се установи това.

[…]“ [неофициален превод]

8 Що се отнася до разглежданите в главното производство продукти, КН съдържа раздел IV, озаглавен „Продукти на хранителната промишленост; безалкохолни и алкохолни напитки и видове оцет; тютюни и обработени заместители на тютюна“. В този раздел по-специално се съдържа глава 22, озаглавена „Безалкохолни и алкохолни напитки и видове оцет“. От своя страна тази глава включва позиция 2206, озаглавена „Други ферментирали напитки (например от ябълки, от круши, медовина); смеси от ферментирали напитки и смеси от ферментирали и безалкохолни напитки, неупоменати, нито включени другаде“, както и позиция 2208, озаглавена „Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем под 80 % vol; дестилати, ликьори и други спиртни напитки […]“.

9 Съгласно член 9, параграф 1, буква а), второ тире и член 10 от Регламент № 2658/87 Комисията на Европейските общности изготвя обяснителни бележки във връзка с КН (наричани по-нататък „обяснителни бележки към КН“).

10 По отношение на „други[те]“ продукти от подпозиции 2206 00 31—2206 00 89, обяснителната бележка към КН относно позиция 2206 предвижда:

„Към тези подпозиции принадлежат, например, ферментиралите напитки, посочени в Обяснителните бележки към ХС за позиция 2206, втори параграф, (1) до (10)“.

11 Понятието за напитки, които са „непенливи, в съдове с вместимост“, посочено в подпозиции 2206 00 51—2206 00 89, се уточнява по следния начин в обяснителната бележка относно позиция 2206:

„Към тези подпозиции принадлежат, например, напитките, които не са продукт от естествената ферментация на мъст от прясно грозде, а са извлечени от концентрирана мъст от грозде. Тази мъст е трайна и може да бъде складирана, за да бъде използвана според нуждите.

Процесът на ферментация следователно е предизвикан обикновено от маи. Понякога, преди или по време на ферментацията, към мъстта се прибавя захар. Продуктът, получен чрез този процес, накрая може да бъде подсладен, подсилен с алкохол или смесен с други напитки.“

12 Обяснителната бележка към КН относно позиция 2208 гласи следното:

„Дестилати, ликьорите и другите спиртни напитки от позиция 2208 са алкохолни течности, обикновено предназначени за консумация от човека и са получени:

— или директно чрез дестилация (в присъствието, или не, на ароматни вещества) на естествени ферментирали течности, такива като виното и ябълковото вино, или пък от плодове, от джибри, от зърна или от други растителни продукти, предварително ферментирали,

— или чрез добавяне на различни аромати и евентуално на захар към алкохол, получен чрез дестилация.

Различните спиртни напитки са описани в Обяснителните бележки към ХС за позиция 2208, трети параграф, (1) до (17).

Относно неденатурираните дестилати, трябва да се обърне внимание, че те остават класирани тук, дори когато са с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече, като продуктът би могъл или не да се пие директно.

От позиция 2208 са изключени алкохолните напитки, получени чрез ферментация (позиции 2203 00 до 2206 00).“

ХС

13 Съгласно член 3, параграф 1 от международната конвенция относно ХС от 14 юни 1983 г. всяка договаряща страна се задължава да приведе своите тарифни и статистически номенклатури в съответствие с ХС. Следователно договарящите страни трябва да използват всички позиции и подпозиции на последната, без допълнения или изменения, заедно със съответните им цифрови кодове. Същата разпоредба предвижда, че договарящите страни се задължават да прилагат общите правила за тълкуване на ХС и всички забележки към разделите, главите и подпозициите, както и да не изменят обхвата им.

14 Световната митническа организация изготвя обяснителни бележки относно ХС (наричани по-нататък „обяснителни бележки към ХС“). Обяснителната бележка към ХС относно позиция 2206 от КН гласи следното:

„В тази позиция се включват всички ферментирали напитки, различни от посочените в позиции 2203—2205.

Включват се по-специално:

1) Ябълковото вино — алкохолна напитка, получена чрез ферментация на ябълков сок.

[…]

Всички тези напитки могат да бъдат естествено пенливи или към тях изкуствено да е добавен въглероден двуокис. Те остават класирани тук дори ако към тях е добавен алкохол или дори когато алкохолното им съдържание е повишено поради втора ферментация, доколкото запазват характера на класираните в настоящата позиция продукти.

Настоящата позиция обхваща и смесите от безалкохолни и ферментирали напитки, както и смесите от ферментирали напитки от предходните позиции на глава 22, например смеси от лимонада и бира или вино, смеси от бира и вино, чието алкохолно съдържание по обем е над 0,5 % vol.

[…]“. [неофициален превод]

15 Обяснителната бележка към ХС относно позиция 2208 предвижда:

„Настоящата позиция обхваща, от една страна, и независимо от алкохолното им съдържание:

А) Дестилатите, получени (без добавяне на никакъв аромат) чрез дестилация на естествени ферментирали течности, като виното, ябълковото вино, или пък от плодове, от джибри, от зърна или от други сходни растителни продукти, предварително ферментирали; тези дестилати се характеризират с това, че запазват особен букет или аромат, които се дължат на наличието на вторични ароматизиращи съставки [естери, алдехиди, киселини, висши алкохоли (летливи вещества) и т.н.], присъщи на самото естество на използваните при дестилацията материали.

Б) Ликьорите, които представляват спиртни напитки, към които са добавени захар, мед или други естествени подсладители и екстракти или есенции (например спиртните напитки, получени или чрез дестилация, или чрез смес на етилов алкохол или на дестилирани спиртни напитки с един или няколко от следните продукти: плодове, цветя или други части от растения, екстракти, есенции, етерични масла или сок, дори концентрирани). Сред тези продукти могат да се посочат ликьорите, които съдържат захар на кристали, ликьори с плодов сок, яйчени ликьори, билкови ликьори, ликьори с горски плодове и с ароматни растения, чаени, шоколадови, млечни ликьори и ликьори с мед.

В) Всички други спиртни напитки, които не са включени в друга позиция от настоящата глава.“ [неофициален превод]

16 Като примери за обхванати продукти в обяснителната бележка се посочват по-конкретно:

„[…]

7) *Крем-ликьорите*, които са наречени по този начин поради тяхната гъстота или цвят и по принцип са със слабо алкохолно съдържание и много сладки (крем-ликьор с какао, бананов крем-ликьор, крем-ликьор с ванилия, крем-ликьор с кафе, крем-ликьор от касис и т.н.), както и ликьори, наречени *емулсионни*, по-специално ликьори с яйца или сметана.

8) *Ратафия* — видове ликьор, получени от плодови сокове, към които често се добавя малко количество външни ароматични вещества (ратафия от череши, малини, кайсии и т.н.).

[…]

15) Плодови или зеленчукови сокове, към които е добавен алкохол, с алкохолно съдържание по обем над 0,5 % vol, с изключение на продуктите от позиция 2204.

[…]

17) Напитките с външен вид на вино, произведени чрез смесване на дестилати с плодови сокове и/или вода, захар, оцветители, ароматизатори или други съставки, с изключение на продуктите от позиция 2204“. [неофициален превод]

17 В точка VIII от обяснителната бележка към ХС относно общо правило 3 б) се посочва, че факторът, който определя основния характер, може, в зависимост от вида стока, да произтича например от естеството на съставния материал или съставните артикули, от техния обем, количество, тежест, стойност или от значението на един от съставните материали с оглед на употребата на стоките.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

18 Siebrand е дружество за производство на алкохолни и безалкохолни напитки. То произвежда по-конкретно три вида алкохолни напитки, наречени съответно „Pina Colada“, „Whiskey Cream“ и „Apfel Cocktail“. Тези продукти се произвеждат въз основа на ябълково вино, към което са добавени дестилиран алкохол, вода, захарен сироп, различни аромати и оцветители, а що се отнася по-специално до напитките Pina Colada и Whiskey Cream — сметанова основа. Трите вида напитки имат алкохолно съдържание по обем от 14,5 %, от които 12 % произтичат от дестилирания алкохол и 2,5 % — от ферментирал алкохол от ябълков концентрат.

19 До 1 януари 2003 г. данъчният инспектор (наричан по-нататък „инспекторът“) класира разглежданите продукти в позиция 2206 от КН, като определя и размера на приложимия за тях акциз. При все това съгласно решението на Staatssecretaris van Financiën от 15 януари 2003 г. инспекторът заема позицията, че предвид алкохолното съдържание и естеството на разглежданите продукти посочените напитки трябва да се класират в позиция 2208 от КН, считано от 1 януари 2003 г. Вследствие на това за тях се прилага акциз с по-висок размер.

20 Макар инспекторът да отлага прилагането на новия размер на акциза до 1 юли 2003 г., той съставя осем акта за изменение на данъчното задължение на Siebrand за периода от юли 2003 г. до февруари 2004 г. Siebrand оспорва посочените актове, но в решението си по жалбата инспекторът заема същата позиция.

21 Вследствие на това Siebrand подава жалба пред Gerechtshof te Arnhem, който постановява, че разглежданите продукти трябва да се класират в позиция 2208 от КН.

22 След като Siebrand подава касационна жалба срещу това съдебно решение пред Hoge Raad der Nederlanden, последният решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли напитка, която съдържа определено количество дестилиран алкохол, но която впрочем съответства на описанието в позиция 2206 от [КН], да бъде класирана в тази позиция, ако става въпрос за ферментирала напитка, която поради добавянето на вода и определени вещества е загубила вкуса, аромата и/или вида на напитка, произведена от определен плод или от определен естествен продукт?

2) При положителен отговор на първия въпрос, въз основа на какви критерии трябва да се установи дали въпреки добавянето на дестилиран алкохол напитката трябва все пак да се класира в позиция 2208 от КН?“

По преюдициалните въпроси

23 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали напитки на базата на ферментирал алкохол, които поначало отговарят на позиция 2206 от КН и към които са добавени определено количество дестилиран алкохол, вода, захарен сироп, аромати, оцветители и в някои от тях сметанова основа, в резултат на което напитките губят вкуса, аромата и/или вида на напитка, произведена от определен плод или определен естествен продукт, попадат в позиция 2206 от КН в качеството на ферментирали напитки или в позиция 2208 от КН в качеството на дестилати.

24 В това отношение следва да се припомни трайната съдебна практика, според която в интерес на правната сигурност и улесняването на проверките решаващият критерий за тарифното класиране на стоките по правило трябва да се търси в техните обективни характеристики и свойства, определени в текста на позицията в КН и на забележките към разделите или главите (вж. по-специално Решение от 18 юли 2007 г. по дело Olicom, C-142/06, Сборник, стр. I-6675, точка 16, както и Решение от 11 декември 2008 г. по дело Kip Europe и др., C-362/07 и C-363/07, Сборник, стр. I-9489, точка 26).

25 Бележките, които предхождат главите от Общата митническа тарифа, както впрочем и обяснителните бележки към КН, изготвени от Комисията, а тези към ХС — от Световната митническа организация, съществено допринасят за тълкуването на обхвата на различните позиции, без обаче да имат задължителна правна сила (вж. Решение по дело Olicom, посочено по-горе, точка 17, Решение от 6 декември 2007 г. по дело Van Landeghem, C-486/06, Сборник, стр. I-10661, точка 25 и Решение от 27 ноември 2008 г. по дело Metherma, C-403/07, Сборник, стр. I-8921, точка 48).

26 Важно е да се отбележи, че според обяснителната бележка към ХС относно позиция 2206 от КН добавянето на алкохол към напитките, попадащи в тази позиция, не представлява пречка тези напитки да продължат да бъдат класирани по същия начин, доколкото те запазват характеристиките на класираните в тази позиция продукти, а именно тези на ферментиралите напитки.

27 От акта за преюдициално запитване е видно обаче, че разглежданите в главното производство напитки са загубили вкуса, аромата и вида на напитка, произведена от плод или определен естествен продукт, тоест на ферментирала напитка. Подобни продукти не могат да се класират в позиция 2206 от КН.

28 Що се отнася до класирането на подобни продукти, следва да се припомни, че съгласно общо правило 2 б) всяко упоменаване на някой материал в определена позиция се отнася за този материал, било в чисто състояние, било когато той е смесен или свързан с други материали. Такъв е случаят на разглежданите продукти в главното производство, които съдържат ферментирал алкохол, както и дестилиран алкохол. Тези материали попадат в обхвата на различни тарифни позиции.

29 В общо правило 3 а) се посочва, че когато стоките биха могли да се класират в две или повече позиции чрез прилагане на общо правило 2 б), позицията, която най-специфично описва стоката, трябва да има предимство пред позициите с по-общо значение.

30 Когато продукти като разглежданите в главното производство са съставени от различни материали и никоя от посочените по-горе две позиции не е по-специфична от другата, единствената разпоредба, която следва да се приложи с оглед на класирането на разглежданите в главното производство продукти, е общо правило 3 б) (вж. Решение от 21 юни 1988 г. по дело Sportex, 253/87, Recueil, стр. 3351, точка 7 и Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Turbon International, C-250/05, Recueil, стр. I-10531, точка 20).

31 По силата на общо правило 3 б), за да се извърши тарифно класиране на даден продукт, е необходимо да се установи кой от съставните материали определя неговия основен характер (вж. Решение от 10 май 2001 г. по дело VauDe Sport, C-288/99, Recueil, стр. I-3683, точка 25, Решение от 7 февруари 2002 г. Turbon International, C-276/00, Recueil, стр. I-1389, точка 26 и Решение от 26 октомври 2006 г. по дело Turbon International, посочено по-горе, точка 21).

32 Ето защо следва да се определи кой от материалите, съставящи продукти, като разглежданите в главното производство, определя основния им характер.

33 От акта за преюдициално запитване е видно, че тези продукти са произведени от ябълково вино, към което са добавени дестилиран алкохол, вода, захар под формата на сироп, различни аромати и оцветители, както и за напитките Pina Colada и Whiskey Cream сметанова основа. Крайните продукти имат алкохолно съдържание по обем от 14,5 %, от които 2,5 % ферментирал алкохол от ябълково вино и 12 % добавен дестилат.

34 Както се посочва в точка VIII от обяснителната бележка към ХС относно общо правило 3 б), факторът, който определя основния характер, може в зависимост от вида стока да произтича например от естеството на съставния материал или съставните артикули, от техния обем, количество, тежест, стойност или от значението на един от съставните материали с оглед на употребата на стоките.

35 Що се отнася до продукти като разглежданите в главното производство, редица обективни характеристики и свойства могат да бъдат взети предвид при определяне на основния им характер. Така, на първо място, следва да се заключи, че дестилираният алкохол допринася в по-голяма степен от ферментиралия алкохол не само за общия обем на продуктите, но и за алкохолното им съдържание.

36 На второ място, се оказва необходимо да се провери дали особените органолептични характеристики на тези продукти отговарят на характеристиките на продуктите, класирани в позиция 2208 от КН. Всъщност съгласно постоянната съдебна практика вкусът може да представлява характеристика и обективно свойство на продукта (вж. в този смисъл Решение от 28 октомври 2004 г. по дело Artrada и др., C-124/03, Recueil, стр. I-10297, точка 41, както и Решение от 8 юни 2006 г. по дело Sachsenmilch, C-196/05, Recueil, стр. I-5161, точка 37).

37 В това отношение, както вече беше подчертано, в резултат от добавянето на вода и други вещества продукти като разглежданите в главното производство губят вкуса, аромата и вида на напитка, произведена от определен плод или определен естествен продукт, тоест на ферментирала напитка. Следователно особените органолептични характеристики на посочените продукти, които определят основния им характер, отговарят на характеристиките на класираните в позиция 2208 от КН продукти.

38 На последно място, е важно да се припомни, че предназначението на стоката може също да представлява обективен критерий за класиране, доколкото то е неразривно свързано с нея, като тази връзка трябва да може да се прецени в зависимост от обективните характеристики и качества на съответната стока (вж. Решение от 1 юни 1995 г. по дело Thyssen Haniel Logistic, C-459/93, Recueil, стр. I-1381, точка 13, Решение от 16 септември 2004 г. по дело DFDS, C-396/02, Recueil, стр. I-8439, точка 29 и Решение от 15 февруари 2007 г. по дело RUMA, C-183/06, Сборник, стр. I-1559, точка 36). Безспорно е, че обективните характеристики и свойства на продукти като разглежданите в главното производство, сред които формата, цветът или търговското наименование, отговарят на тези на спиртна напитка.

39 От посоченото следва, че основните характеристики на напитки като разглежданите в главното производство отговарят като цяло на тези на продукт, попадащ в позиция 2208 от КН.

40 С оглед на посочените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че напитките на базата на ферментирал алкохол, които поначало отговарят на позиция 2206 от КН и към които са добавени определено количество дестилиран алкохол, вода, захарен сироп, аромати, оцветители и в някои от тях сметанова основа, в резултат на което напитките губят вкуса, аромата и/или вида на напитка, произведена от определен плод или определен естествен продукт, не попадат в позиция 2206 от КН, а в позиция 2208 от нея.

По съдебните разноски

41 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Напитките на базата на ферментирал алкохол, които поначало отговарят на позиция 2206 от Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, изменен с Регламент (ЕИО) № 2587/91 на Комисията от 26 юли 1991 година, и към които са добавени определено количество дестилиран алкохол, вода, захарен сироп, аромати, оцветители и в някои от тях сметанова основа, в резултат на което напитките губят вкуса, аромата и/или вида на напитка, произведена от определен плод или определен естествен продукт, не попадат в позиция 2206 от Комбинираната номенклатура, а в позиция 2208 от нея.

Подписи