

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

zo 14. júla 2011 *

Vo veci C-196/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko) zo 7. apríla 2010 a doručený Súdnemu dvoru 19. apríla 2010, ktorý súvisí s konaním:

Paderborner Brauerei Haus Cramer KG

proti

Hauptzollamt Bielefeld,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory K. Schiemann, sudkyne C. Toader a A. Prechal (spravodajkyňa),

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: Y. Bot,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. marca 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Paderborner Brauerei Haus Cramer KG, v zastúpení: Th. Rödder, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, J. Schönfeld a J. Bahns, Rechtsanwälte,
- grécka vláda, v zastúpení: G. Papadaki, Z. Chatzipavlou a M. Tassopoulou, splnomocnené zástupkyne,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a B. Koopman, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Bouyon a B.-R. Killmann, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu kombinovanej nomenklatúry Spoločného colného sadzobníka (ďalej len „KN“), ktorá sa nachádza v prílohe I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382), zmeneného a doplneného nariadením Komisie (EHS) č. 2587/91 z 26. júla 1991 (Ú. v. ES L 259, s. 1, ďalej len „nariadenie č. 2658/87“).

- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Paderborner Brauerei Haus Cramer KG (ďalej len „Paderborner Brauerei“) a Hauptzollamt Bielefeld vo veci štyroch daňových rozhodnutí, ktoré Hauptzollamt Bielefeld prijal v prípade spoločnosti Paderborner Brauerei, ktorými bola na výrobok nazvaný „malt beer base“, ktorý táto spoločnosť nakúpila v rokoch 2002 a 2003, vymeraná daň z alkoholu.

Právny rámec

Smernica 92/83/EHS

- 3 Smernica Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje (Ú. v. ES L 316, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206)

zaviedla spoločnú definíciu pre alkohol a alkoholické nápoje s cieľom zaručiť správne uplatňovanie minimálnych sadzieb spotrebnej dane na vnútornom trhu, ktoré majú byť ukladané v členských štátoch na tieto výrobky.

4 Článok 2 uvedenej smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice platí, že pojem, pivo‘ predstavuje akýkoľvek výrobok spadajúci pod KN kód 2203 alebo ktorýkoľvek výrobok obsahujúci zmes piva s nealkoholickými nápojmi spadajúci pod KN kód 2206, pričom v oboch prípadoch skutočný obsah etanolu [alkoholu – *neoficiálny preklad*] prekračuje hodnotu 0,5 % objemu.“

5 Článok 20 prvá zarážka smernice 92/83 spresňuje:

„Na účely tejto smernice platí, že pojem, etanol‘ predstavujú:

— všetky produkty so skutočným obsahom etanolu [alkoholu – *neoficiálny preklad*] vyšším ako 1,2 % objemových percent etanolu [alkoholu – *neoficiálny preklad*], ktoré spadajú pod KN kódy 2207 a 2208, aj keď sú tieto produkty čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy“.

6 Článok 26 tejto smernice stanovuje:

„Odkazy na kódy kombinovanej nomenklatúry (KN) uvedené v tejto smernici sa týkajú tej verzie KN, ktorá je platná v čase prijatia tejto smernice.“

- 7 Smernica 92/83 bola v Nemecku prebratá najmä zákonom o monopole na alkohol (Gesetz über das Branntweinmonopol) a zákonom o dani z piva (Biersteuergesetz). § 130 ods. 2 zákona o monopole na alkohol stanovuje, že spotrebnej dani z alkoholu podliehajú hlavne alkoholické výrobky z položky 2208 KN, ktoré majú alkoholometrický titer (obsah alkoholu) vyšší než 1,2% objemu. Odsek 5 toho istého ustanovenia odkazuje na uplatnenie KN v znení účinnom k 19. októbru 1992.

KN

- 8 KN, zavedená nariadením č. 2658/87, je založená na celosvetovom harmonizovanom systéme opisu a číselného označovania tovaru (ďalej len „HS“), ktorý vypracovala Rada pre colnú spoluprácu, teraz Svetová colná organizácia (ďalej len „WCO“), zavedenom medzinárodným dohovorom prijatým 14. júna 1983 v Bruseli a schváleným Európskym spoločenstvom rozhodnutím Rady 87/369/EHS zo 7. apríla 1987, ktoré sa týka uzavretia Medzinárodného dohovoru o harmonizovanom systéme opisu a číselného označovania tovaru a protokolu o jeho zmene a doplnkoch (Ú. v. ES L 198, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 288, ďalej len „Dohovor o HS“). KN preberá položky a podpoložky HS zložené zo šiestich čísel, pričom iba siedme a ôsme číslo tvoria vlastné triedenie podľa tejto nomenklatúry.
- 9 Podľa článku 12 nariadenia č. 2658/87 Európska komisia každoročne schvaľuje vo forme nariadenia úplnú verziu KN spolu s príslušnými autentickými a zmluvnými colnými sadzbami Spoločného colného sadzovníka tak, ako to vyplýva z opatrení prijatých Radou Európskej únie alebo Komisiou.

- 10 Všeobecné pravidlá pre interpretáciu KN (ďalej len „všeobecné pravidlá“), ktoré sa nachádzajú v jej prvej časti, prvom oddiele, bode A, predovšetkým stanovujú:

„A. Všeobecné pravidlá pre interpretáciu [KN]

Zatriedovanie výrobkov do [KN] sa riadi nasledujúcimi zásadami.

1. Názvy tried, kapitol a podkapitol majú len orientačný charakter; na právne účely sa zatriedenie určuje podľa znenia položiek a príslušných poznámok k triedam a kapitolám, a ak tieto položky alebo poznámky nevyžadujú inak, podľa nasledujúcich ustanovení.

...

4. Tovar, ktorý nemožno zatriediť podľa vyššie uvedených pravidiel, sa zatriedi do položky, do ktorej patrí tovar najviac podobný.

...

6. Na právne účely sa zatriedenie tovaru do položiek podpoložky určuje podľa znenia týchto podpoložiek a príslušných poznámok k podpoložkám a *mutatis mutandis* podľa vyššie uvedených pravidiel, pričom sa tým rozumie, že porovnateľné sú len podpoložky rovnakej úrovne. Na účely tohto pravidla sa tiež používajú poznámky k triedam a kapitolám, ak kontext nevyžaduje inak.“

- 11 Trieda IV KN v znení účinnom v roku 1992 mala názov „Pripravené potraviny; nápoje, liehoviny a ocot; tabak a vyrobené tabakové náhradky“. Táto trieda obsahovala najmä kapitolu 22, nazvanú „Nápoje, liehoviny a ocot“. V tejto kapitole sa nachádzali položky 2203 („Pivo zo sladu“) a 2208 („Etylalkohol nedenaturovaný s objemovým alkoholometrickým titrom nižším ako 80 % obj.; destiláty, likéry a ostatné liehové nápoje; zložené alkoholické prípravky používané na výrobu nápojov“).

- 12 Podľa článku 9 ods. 1 písm. a) druhej zarážky a článku 10 nariadenia č. 2658/87 Komisia vydáva ku KN vysvetlivky, ktoré sa uverejňujú v *Úradnom vestníku Európskej únie*.

- 13 Neexistuje nijaká vysvetlivka ku KN, ktorá by sa týkala položky 2203.

- 14 Vysvetlivka ku KN týkajúca sa položky 2208 znie takto:

„Destiláty, likéry a ostatné liehové nápoje položky 2208 sú alkoholické kvapaliny, ktoré sú vo všeobecnosti určené na ľudskú konzumáciu a sú pripravené:

- buď priamo destiláciou (tiež s pridaním ochucujúcich látok) prírodných fermentovaných kvapalín, takých ako víno alebo jablčný mušt, alebo predtým vykvaseného ovocia, výliskov, obilia alebo ostatných rastlinných produktov, alebo

— jednoduchým pridaním rôznych aromatických látok a niekedy cukru, k alkoholu vyrobenému destiláciou

...

Do položky 2208 nepatria alkoholické nápoje získané fermentáciou (položky 2203 00 až 2206 00).“

HS

- 15 Podľa článku 3 ods. 1 dohovoru o HS sa každá zmluvná strana zaväzuje, že jej tarifné a štatistické nomenklatúry budú v súlade s týmto systémom. Podľa toho istého ustanovenia sa každá zmluvná strana tiež zaväzuje používať všeobecné pravidlá na výklad HS, ako aj všetky poznámky k triedam, ku kapitolám, k položkám a podpoložkám HS a nemeniť ich rozsah.
- 16 WCO vypracováva vysvetlivky týkajúce sa HS. Tieto vysvetlivky sa uverejňujú v dvoch úradných jazykoch WCO, a to vo francúzštine a v angličtine.
- 17 Vo francúzskom znení vysvetlivka k HS týkajúca sa položky 2203 znie takto:

„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.“

[„Pivo je alkoholický nápoj, ktorý sa získava fermentáciou mladiny pripravenej z jačmenného alebo pšeničného sladu, ktorý sa varil vo vode, a to zvyčajne spolu s chmelom. ... Výsledkom pridania chmeľu je dosiahnutie horkastej chuti a vône, čím sa tiež umožní lepšie uchovanie výrobku.“] [*neoficiálny slovenský preklad*]

- 18 Vysvetlivka k HS týkajúca sa položky 2203 v anglickom znení predovšetkým uvádza:

„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 Vysvetlivka k HS týkajúca sa položky 2208 znie vo francúzskom znení takto:

„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...“[„Do tejto položky patria bez ohľadu na stupeň alkoholu jednak:A) destiláty...B) likéry...C) všetky ostatné liehové nápoje...

Položka ďalej zahŕňa etylalkohol nenedaturovaný s objemovým alkoholometrickým titrom nižším ako 80 %, či už je určený na ľudskú spotrebu alebo priemyslové využitie; hoci je etylalkohol určený na spotrebu, odlišuje sa od výrobkov uvedených vyššie pod písm. A), B) a C) tým, že neobsahuje zložky dodávajúce arómu...“] [*neoficiálny slovenský preklad*]

20 V anglickom znení táto vysvetlivka stanovuje nasledujúce:

„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.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 21 Spoločnosť Paderborner Brauerei je pivovar. V roku 2002 odobrala od spoločnosti Alko International BV v Holandsku 99 847,33 litra a v dňoch 6. a 23. júna 2003 74 745,41 litra tekutiny nazvanej „malt beer base“, ktorú použila na výrobu miešaného nápoja pod označením „Salitos Ice“.
- 22 Podľa toho, čo uvádza Finanzgericht Düsseldorf, sa „malt beer base“ získava z vareného piva s alkoholometrickým titrom na objem 14 %, ktoré je odkalené a prešlo ultrafiltráciou, čím sa znižuje obsah prísad, ako sú horké látky a proteíny. „Malt beer base“ má tiež alkoholometrický titer na objem 14 %. Ide o bezfarebnú a číru kvapalinu s vôňou alkoholu a horkastou chuťou.
- 23 Hauptzollamt Bielefeld, ktorý zastával názor, že „malt beer base“ treba zaradiť do položky 2208 KN, požadoval od spoločnosti Paderborner Brauerei na základe § 130 ods. 2 bodu 1 zákona o monopole na alkohol príslušnú spotrebnú daň z alkoholu. Rozhodnutím z 1. augusta 2003 preto spoločnosti Paderborner Brauerei vymeral daň z alkoholu vo výške 182 141,49 eura za „malt beer base“ nakúpený v roku 2002 a tromi rozhodnutiami zo 14. júla 2003 daň vo výške 136 350,74 eura za „malt beer base“ nakúpený 6. a 23. júna 2003.
- 24 Rozhodnutím z 19. júna 2009 colný orgán zamietol odvolanie podané spoločnosťou Paderborner Brauerei proti týmto rozhodnutiam. Spoločnosť Paderborner Brauerei preto podala žalobu na Finanzgericht Düsseldorf.
- 25 V rámci sporu vo veci samej spoločnosť Paderborner Brauerei najmä tvrdí, že „malt beer base“ nemá byť zaradený do položky 2208 KN. Tvrdí, že nebol získaný destiláciou ani pridaním rôznych aromatických látok alebo cukru. Ide skôr o výrobok

získaný fermentáciou, ktorý bol v iných členských štátoch zaradený do položky 2203 KN. Tovar bol vyrobený zo sladu a ako medziprodukt slúži na výrobu ľahkého nápoja na báze piva. Položka 2203 KN podľa žalobkyne nestanovuje, že tento tovar musí byť nápojom na priamu spotrebu.

- 26 Hauptzollamt Bielefeld žalobu spochybnil a trvá na svojom názore, že „malt beer base“ má byť zaradený do položky 2208 KN.
- 27 Za týchto okolností Finanzgericht Düsseldorf rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa [KN] v znení nariadenia Komisie (ES) č. 2031/2001 zo 6. augusta 2001, [ktorým sa mení a dopĺňa príloha 1 nariadenia (EHS) č. 2658/87] (Ú. v. ES L 279, s. 1), a v znení nariadenia Komisie (ES) č. 1832/2002 z 1. augusta 2002... (Ú. v. ES L 290, s. 1) vykladať v tom zmysle, že tovar označený ako ‚malt beer base‘, ktorý má alkoholometrický titer na objem 14% a bol získaný z vareného piva, ktoré bolo odkalené a prešlo ultrafiltráciou, ktorou sa znížil obsah prísad, ako sú horké látky a proteíny, sa má zaradiť do položky 2208?“

O prejudiciálnej otázke

- 28 Najskôr treba uviesť, že uplatniteľným znením KN v konaní vo veci samej je podľa článku 26 smernice 92/83 znenie uvedené v nariadení č. 2587/91, ktoré bolo účinné ku dňu prijatia uvedenej smernice, a nie znenie uvedené v nariadeniach č. 2031/2001 a č. 1832/2002, na ktoré odkazuje vnútroštátny súd vo svojej prejudiciálnej otázke.

- 29 Podľa spoločnosti Brauerei má byť „malt beer base“ ako pivo získané fermentáciou, ktoré bolo fyzikálne filtrované, zaradené po položky 2203 KN, keďže fermentačný proces je rozhodujúcim kritériom na zaradenie. Na zaradenie do položky 2208 KN chýba podľa jej názoru destilácia, ktorá je potrebným výrobným postupom. Na to, aby išlo o etylalkohol, vysvetlivka k HS týkajúca sa položky 2208 KN navyše požaduje, aby etylalkohol „neobsahoval zložky dodávajúce arómu“, zatiaľ čo „malt beer base“ má práve chuť, a teda aj arómu.
- 30 Grécka a holandská vláda, ako aj Komisia naopak zastávajú názor, že „malt beer base“ má byť zaradený do položky 2208 KN.
- 31 V tejto súvislosti treba pripomenúť ustálenú judikatúru, podľa ktorej v záujme právnej istoty a uľahčenia kontrol treba rozhodujúce kritérium na colné zaradenie tovarov hľadať všeobecným spôsobom v ich objektívnych znakoch a vlastnostiach, ako sú definované v znení položky KN a v poznámkach k triedam alebo ku kapitolám (pozri najmä rozsudky z 18. júla 2007, Olicom, C-142/06, Zb. s. I-6675, bod 16, a z 20. mája 2010, Data I/O, C-370/08, Zb. s. I-4401, bod 29).
- 32 Vysvetlivky vypracované Komisiou v súvislosti s KN a WCO v súvislosti s HS významným spôsobom prispievajú k výkladu rozsahu rozličných colných položiek, ale nie sú právne záväzné (rozsudky Olicom, už citovaný, bod 17, a Data I/O, už citovaný, bod 30).
- 33 Z vysvetliviek k HS týkajúcich sa položky 2203 KN v danom prípade vyplýva, že pivo musí byť považované za alkoholický nápoj. Klasifikácia výrobku ako „nápoja“ v zmysle KN závisí od jeho kvapalnej povahy a jeho určenia na ľudskú spotrebu (rozsudok z 26. marca 1981, Ritter, 114/80, Zb. s. 895, bod 9).

- 34 Pritom podľa toho, čo uvádza vnútroštátny súd, „malt beer base“ nie je konečným výrobkom určeným na spotrebu, ale medziproduktom používaným na výrobu miešaného nápoja pod označením „Salitos Ice“. Aj keď je teda „malt beer base“ kvapalný a vhodný na ľudskú spotrebu v tom zmysle, že je pitný, ako medziprodukt nie je však primárne určený na ľudskú spotrebu. Vzhľadom na to, že tento výrobok nie je spotrebiteľom predávaný ako konečný výrobok, nemožno ho považovať za alkoholický nápoj.
- 35 Vysvetlivka k HS týkajúca sa položky 2208 naproti tomu výslovne uvádza, že táto položka sa vzťahuje tiež na etylalkohol, či už je určený na ľudskú spotrebu alebo na priemyselné využitie. Skutočnosť, že „malt beer base“ je iba medziproduktom, nevedie teda k jeho vylúčeniu z tejto položky.
- 36 Aj keď platí, že vysvetlivky ku KN týkajúce sa položky 2208 vylučujú z tejto položky alkoholické nápoje vyrábané fermentáciou, v danom prípade stačí pripomenúť, že „malt beer base“ sa to ako medziproduktu nemôže týkať, pretože, ako vyplýva z bodu 34 tohto rozsudku, nejde o alkoholický nápoj.
- 37 V každom prípade sa „malt beer base“ nezískava len fermentáciou, ale po nej nasleduje ešte ultrafiltrácia. V dôsledku tohto ďalšieho spracovania stráca dotknutý výrobok, ktorý je vyrobený z vareného piva, osobitné objektívne vlastnosti a znaky piva. Vizualne sa pivu nepodobá a nemá ani jeho zvláštnu horkú chuť. Podľa toho, čo uvádza vnútroštátny súd, „malt beer base“ je bezfarebnou a čírou kvapalinou s vôňou alkoholu a horkastou chuťou, ktorá má alkoholometrický titer na objem 14% a používa sa na výrobu miešaného nápoja pod označením „Salitos Ice“. Tieto objektívne znaky a vlastnosti nezodpovedajú objektívnym znakom a vlastnostiam piva spadajúceho pod položku 2203 KN, ale naopak zodpovedajú objektívnym znakom a vlastnostiam etylalkoholu, ktorý spadá pod položku 2208, alebo sa im v každom prípade podobajú.

- 38 Napokon, pokiaľ ide o argument spoločnosti Paderborner Brauerei, podľa ktorého vysvetlivka k HS týkajúca sa položky 2208 uvádza, že etylalkohol nemá nijakú arómu, zatiaľ čo „malt beer base“ má vôňu alkoholu a horkastú chuť, treba predovšetkým uviesť, že v tomto ohľade existuje určitý jazykový rozpor medzi francúzskym a anglickým znením, čo sú úradné znenia vysvetliviek k HS.
- 39 Žiadne z oboch znení uvedenej vysvetlivky však na to, aby mohol byť výrobok zaradený ako etylalkohol, nevyžaduje absolútnu absenciu chuti a arómy. Konkrétne podľa týchto znení sa etylalkohol od destilátov, likérov a všetkých ostatných liehových nápojov spadajúcich pod položku 2208 KN odlišuje tým, že tieto výrobky obsahujú aromatické látky alebo majú typické chuťové vlastnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. mája 1974, König, 185/73, Zb. s. 607, bod 19).
- 40 Z toho vyplýva, že na rozdiel od posledných uvedených výrobkov sú chuť a vôňa etylalkoholu pri zaradení výrobku do položky 2208 KN neutrálnymi faktormi. Skutočnosť, že „malt beer base“ má vôňu alkoholu a horkastú chuť, teda nemá nepriaznivý vplyv na jeho zaradenie do tejto položky.
- 41 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že nariadenie č. 2658/87 sa má vykladať v tom zmysle, že taká kvapalina, akou je predmetná kvapalina v konaní vo veci samej s názvom „malt beer base“ s alkoholometrickým titrom na objem 14% získaná z vareného piva, ktoré bolo odkalené a následne prešlo ultrafiltráciou, čím sa znížil obsah prísad, ako sú horké látky a proteíny, sa má zaradiť do položky 2208 KN.

O trovách

- 42 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Nariadenie Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku, zmenené a doplnené nariadením Komisie (EHS) č. 2587/91 z 26. júla 1991, sa má vykladať v tom zmysle, že taká kvapalina, akou je predmetná kvapalina v konaní vo veci samej s názvom „malt beer base“ s alkoholometrickým titrom na objem 14 % získaná z vareného piva, ktoré bolo odkalené a následne prešlo ultrafiltráciou, čím sa znížil obsah prísad, ako sú horké látky a proteíny, sa má zaradiť do položky 2208 kombinovanej nomenklatúry nachádzajúcej sa v prílohe I uvedeného nariadenia v znení zmien a doplnení.

Podpisy