

PADERBORNER BRAUEREI HAUS CRAMER

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 14. julija 2011 \*

V zadevi C-196/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (Nemčija) z odločbo z dne 7. aprila 2010, ki je prispela na Sodišče 19. aprila 2010, v postopku

**Paderborner Brauerei Haus Cramer KG**

proti

**Hauptzollamt Bielefeld,**

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi K. Schieman, predsednik senata, C. Toader in A. Prechal (poročevalka),  
sodnici,

\* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: Y. Bot,  
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. marca 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Paderborner Brauerei Haus Cramer KG Th. Rödder, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ter J. Schönfeld in J. Bahns, odvetnika,
  
- za grško vlado G. Papadaki, Z. Chatzipavlou in M. Tassopoulou, zastopnice,
  
- za nizozemsko vlado C. Wissels in B. Koopman, zastopnici,
  
- za Evropsko komisijo L. Bouyon in B.-R. Killmann, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

## **Sodbo**

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago kombinirane nomenklature skupne carinske tarife (v nadaljevanju: KN) iz Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL L 256, str. 1), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (EGS) št. 2587/91 z dne 26. julija 1991 (UL L 259, str. 1, v nadaljevanju: Uredba št. 2658/87).
  
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Paderborner Brauerei Haus Cramer KG (v nadaljevanju: Paderborner Brauerei) in Hauptzollamt Bielefeld v zvezi s štirimi odločbami o odmeri davka, ki jih je zadnji sprejel glede družbe Paderborner Brauerei in v katerih je bil določen davek na alkohol za izdelek, imenovan „malt beer base“, ki ga je navedena družba kupila v letih 2002 in 2003.

## **Pravni okvir**

### *Direktiva 92/83/EGS*

- 3 V Direktivi Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače (UL L 316, str. 21) je bila določena skupna opredelitev za

alkohol in alkoholne pijače, da bi se na notranjem trgu zagotovila pravilna uporaba minimalnih trošarinskih stopenj, ki se v državah članicah uporabljajo za te izdelke.

4 Člen 2 navedene direktive določa:

„Za namen te direktive pomeni izraz ‚pivo‘ vsak izdelek iz tarifne oznake KN 2203 ali vsak izdelek, ki vsebuje mešanico piva in brezalkoholnih pijač, ki se uvršča v tarifno oznako KN 2206, v obeh primerih z vsebnostjo alkohola, ki presega 0,5 % vol.“

5 Člen 20, prva alineja, Direktive 92/83 določa:

„Za namen te direktive izraz ‚etilni alkohol‘ vključuje:

- vse izdelke iz tarifnih oznak KN 2207 in 2208 z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2 % vol., ne glede na to, če so sestavni del izdelka, ki se uvršča v drugo poglavje KN“.

6 Člen 26 te direktive določa:

„Sklicevanje na tarifne oznake KN v tej direktivi pomeni sklicevanje na različico kombinirane nomenklature, veljavno ob sprejetju te direktive.“

- 7 Direktiva 92/83 je bila v Nemčiji prenesena med drugim z zakonom o alkoholnem monopolu (Gesetz über das Branntweinmonopol) in z zakonom o obdavčitvi piva (Biersteuergesetz). Člen 130(2) zakona alkoholnem monopolu določa, da so trošarine za alkohol med drugim določene za alkoholne izdelke iz tarifne številke 2208 KN, katerih vsebnost alkohola presega 1,2 % vol. Odstavek 5 iste določbe napotuje na uporabo KN v različici, ki je veljala 19. oktobra 1992.

*KN*

- 8 KN, ki je bila uvedena z Uredbo št. 2658/87, temelji na harmoniziranem sistemu poimenovanj in šifrskih oznak blaga (v nadaljevanju: HS), ki ga je pripravil Svet za carinsko sodelovanje – ki je postal Svetovna carinska organizacija (v nadaljevanju: SCO) – in ki je bil uveden z mednarodno konvencijo, sklenjeno v Bruslju 14. junija 1983 in v imenu Evropske gospodarske skupnosti potrjeno s Sklepom Sveta z dne 7. aprila 1987 o sprejetju Mednarodne konvencije o harmoniziranem sistemu poimenovanj in šifrskih oznak blaga in Protokola o spremembah Konvencije (87/369/EGS) (UL L 198, str. 1, v nadaljevanju: Konvencija o HS). KN po HS povzema šestmestne tarifne številke in podštevilke, njej lastni sta le sedma in osma cifra, ki označujeta pododdelke.
- 9 Člen 12 Uredbe št. 2658/87 določa, da Evropska komisija vsako leto z uredbo sprejme dokončno različico kombinirane nomenklature, skupaj z ustreznimi avtonomnimi in konvencionalnimi stopnjami dajatev skupne carinske tarife, kakor izhaja iz ukrepov, ki jih sprejme Svet Evropske unije ali Komisija.

- 10 Splošna pravila za razlago KN (v nadaljevanju: splošna pravila), ki so v prvem delu KN, in sicer v oddelku I, točka A, med drugim določajo:

„A. Splošna pravila za razlago [KN]

Blago se v [KN] uvršča po naslednjih načelih:

1. Naslovi oddelkov, poglavij in podpoglavij so podani zato, da se je lažje znajti pri uvrščanju; zaradi pravnih razlogov uvrščanje poteka po poimenovanih tarifnih številkih in opombah k ustreznim oddelkom ali poglavjem in po nadalje opisanih pravilih, če niso v nasprotju z vsebino teh tarifnih številkih ali opomb.

[...]

4. Blago, ki ga ni mogoče uvrstiti po pravilih, navedenih v točki 2 in 3, se uvrsti pod tarifno številko, predvideno za blago, ki je takemu blagu najbolj podobno.

[...]

6. Iz pravnih razlogov se proizvodi uvrščajo pod tarifne podštevilke v okviru ene tarifne številke po poimenovanih teh tarifnih podštevilkih in morebitnih opombah k tem tarifnim podštevilkam ter, smiselno, po teh pravilih, pri čemer velja, da se tarifne podštevilke lahko primerjajo samo na isti ravni razčlenitve. To pravilo velja tudi za opombe k oddelkom in poglavjem, če ni določeno drugače.“

- 11 Oddelek IV KN v različici, ki je veljala leta 1992, je imel naslov „Proizvodi živilske industrije; pijače, alkoholne tekočine in kis; tobak in tobačni nadomestki“. Ta oddelek je med drugim vseboval poglavje 22, naslovljeno „Pijače, alkoholne tekočine in kis“. V tem poglavju sta bili tarifni številki 2203 („Pivo iz slada“) in 2208 („Nedenaturiran etilni alkohol z vsebnostjo alkohola manj kot 80 vol. %; žganja, likerji in druge alkoholne pijače; sestavljeni alkoholni pripravki, ki se uporabljajo pri proizvodnji pijač“).
  
- 12 Komisija na podlagi členov 9(1)(a), druga alineja, in 10 Uredbe št. 2658/87 sprejme pojasnjevalne opombe h KN, ki se objavijo v *Uradnem listu Evropske unije*.
  
- 13 Za tarifno številko 2203 ni pojasnjevalne opombe h KN.
  
- 14 V pojasnjevalni opombi h KN, ki se nanaša na tarifno številko 2208, je navedeno:

„Žganja, likerji in druge alkoholne pijače iz tarifne številke 2208 so alkoholne tekočine, namenjene predvsem za prehrano ljudi, izdelane pa so:

- neposredno z destilacijo (z dodanimi aromami ali brez) naravno fermentiranih tekočin, kot je npr. vino ali jabolčnik, ali predhodno fermentiranega sadja, žit, tropin ali drugih rastlinskih proizvodov, ali

- le z dodajanjem različnih aromatičnih snovi, včasih tudi sladkorja, k alkoholu, ki je bil proizveden z destilacijo.

[...]

Ta tarifna številka ne zajema alkoholnih pijač, dobljenih s fermentacijo (tarifne podštevilke od 220300 do 220600).“

*HS*

- 15 Na podlagi člena 3(1) Konvencije o HS se vsaka pogodbeni stranka zavezuje, da bodo njene tarifne nomenklature in statistični podatki v skladu s to konvencijo. V skladu z isto določbo se vsaka pogodbeni stranka tudi zavezuje, da bo uporabljala splošna pravila za razlago HS in vse opombe k oddelkom, poglavjem in podštevilkam HS in da ne bo spreminjala obsega oddelkov, poglavij, števil in podštevil.
- 16 SCO pripravlja pojasnjevalne opombe k HS. Te so objavljene v dveh uradnih jezikih SCO, in sicer v francoščini in v angleščini.
- 17 V francoski različici pojasnjevalne opombe k HS v zvezi s tarifno številko 2203 je navedeno:

„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 alkoholna pijača, ki se pridobiva s fermentacijo pivine, pripravljene iz ječmenovega ali pšeničnega sladu, ki se zavre skupaj z vodo in ponavadi tudi s hmeljem. [...] Dodajanje hmelja povzroči nastanek grenkih in aromatičnih sestavin in omogoča boljše shranjevanje izdelka. [...]

[...]

- 18 V angleški različici pojasnjevalne opombe k HS v zvezi s tarifno številko 2203 je navedeno:

„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 V francoski različici pojasnjevalne opombe k HS v zvezi s tarifno številko 2208 je navedeno:

„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.

[...]“

[Ta tarifna številka zajema, prvič, ne glede na njihovo vsebnost alkohola:

(A) žganja [...]

(B) likerje [...]

(C) vse ostale alkoholne pijače [...]

Drugič, tarifna številka zajema nedenaturiran etilni alkohol z vsebnostjo alkohola manj kot 80 vol. %, ki je namenjen za prehrano ljudi ali za industrijsko rabo; etilni alkohol se, tudi če je primeren za prehrano, razlikuje od izdelkov iz točk (A), (B) in (C) zgoraj po tem, da nima nobene aromatične sestavine.

[...]]

20 V angleški različici te opombe je navedeno:

„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 o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

- 21 Družba Paderborner Brauerei je pivovarna. Od nizozemske družbe Alko International BV je leta 2002 kupila 99.847,33 litra, 6. in 23. junija 2003 pa 74.745,41 litra tekočine, imenovane „malt beer base“, ki jo je uporabila za proizvodnjo mešane pijače z imenom „Salitos Ice“.
- 22 Po navedbah Finanzgericht Düsseldorf se „malt beer base“ pridobiva iz varjenega piva s 14-odstotno vsebnostjo alkohola, ki je prečiščeno in nato ultrafiltrirano, s čimer se zmanjša vsebnost grenkih snovi in beljakovin. Tudi „malt beer base“ naj bi vsebovala 14% alkohola. Bila naj bi brezbarvna, bistra tekočina z vonjem po alkoholu in rahlo grenkim okusom.
- 23 Ker je Hauptzollamt Bielefeld menil, da je treba „malt beer base“ uvrstiti pod tarifno številko 2208 KN, je od družbe Paderborner Brauerei na podlagi člena 130(2)(1) zakona o alkoholnem monopolu zahteval plačilo ustreznih trošarin za alkohol. Zato je družbi Paderborner Brauerei z odločbo z dne 1. avgusta 2003 naložil plačilo davka na alkohol v višini 182.141,49 EUR za „malt beer base“, ki jo je kupila leta 2002, s tremi odločbami z dne 14. julija 2003 pa plačilo davka na alkohol v višini 136.350,74 EUR za „malt beer base“, kupljeno 6. in 23. junija 2003.
- 24 Carinski organ je z odločbo z dne 19. junija 2009 zavrnil pritožbo družbe Paderborner Brauerei zoper navedene odločbe. Družba Paderborner Brauerei je zato vložila tožbo pri Finanzgericht Düsseldorf.
- 25 Družba Paderborner Brauerei v okviru spora o glavni stvari predvsem trdi, da „malt beer base“ ne bi smela biti uvrščena pod tarifno številko 2208 KN. „Malt beer base“ naj ne bi bila pridobljena z destilacijo ali z dodajanjem različnih arom in sladkorjev. Šlo naj bi predvsem za izdelek, pridobljen s fermentacijo, ki naj bi bil v drugih državah

članicah uvrščen pod tarifno številko 2203 KN. Izdelek naj bi bil narejen iz sladju in naj bi se uporabljal kot vmesni proizvod za izdelavo lahke mešane pijače na osnovi piva. Tarifna številka 2203 KN naj ne bi zahtevala, da morajo biti ti izdelki pijače, ki so namenjene neposredni potrošnji.

26 Hauptzollamt Bielefeld nasprotuje tožbi in vztraja pri stališču, da je treba „malt beer base“ uvrstiti pod tarifno številko 2208 KN.

27 V teh okoliščinah je Finanzgericht Düsseldorf prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba [KN] v različici Uredbe Komisije (ES) št. 2031/2001 z dne 6. avgusta 2001 [o spremembi Priloge I k Uredbi (EGS) št. 2658/87] (UL L 279, str. 1) in v različici Uredbe Komisije (ES) št. 1832/2002 z dne 1. avgusta 2002 (UL L 290, str. 1) razlagati tako, da se ‚malt beer base‘ z alkoholno vsebnostjo približno 14 % vol., ki se pridobiva iz varjenega piva, ki je bilo prečiščeno in nato ultrafiltrirano, s čimer je bila zmanjšana vsebnost grenkih snovi in beljakovin, uvršča pod tarifno številko 2208?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

28 Najprej je treba navesti, da se na podlagi člena 26 Direktive 92/83 v postopku v glavni stvari uporablja različica KN iz Uredbe št. 2587/91, ki je veljala na dan sprejetja navedene direktive, ne pa različica iz uredb št. 2031/2001 in 1832/2002, na kateri se sklicuje predložitveno sodišče v vprašanju za predhodno odločanje.

- 29 Družba Paderborner Brauerei trdi, da je treba „malt beer base“ – kot pivo, pridobljeno s fermentacijo in nato fizično prefiltrirano – uvrstiti pod tarifno številko 2203 KN, saj naj bi bil postopek fermentacije odločilno merilo za tarifno razvrstitev. Za uvrstitev pod tarifno številko 2208 KN naj ne bi bil izpolnjen obvezen pogoj, in sicer da je postopek pridobivanja destilacija. Poleg tega naj bi se v pojasnjevalni opombi k HS v zvezi s tarifno številko 2208 KN za etilni alkohol zahtevalo, da ta „nima nobene aromatične sestavine“, medtem ko naj bi „malt beer base“ vsekakor imela okus in torej tudi aromatične sestavine.
- 30 Grška in nizozemska vlada ter Komisija nasprotno menijo, da je treba „malt beer base“ uvrstiti pod tarifno številko 2208 KN.
- 31 Glede tega je treba opozoriti na ustaljeno sodno prakso, iz katere izhaja, da se mora zaradi pravne varnosti in lažjega nadzora odločilno merilo za tarifno uvrstitev blaga na splošno poiskati v njegovih značilnostih in objektivnih lastnostih, kot so opredeljene z besedilom tarifne številke KN in opombami k oddelku ali poglavju (glej zlasti sodbi z dne 18. julija 2007 v zadevi Olicom, C-142/06, ZOdl., str. I-6675, točka 16, in z dne 20. maja 2010 v zadevi Data I/O, C-370/08, ZOdl., str. I-4401, točka 29).
- 32 Pojasnjevalne opombe, ki jih v zvezi s KN sestavi Komisija, v zvezi s HS pa SCO, pomembno prispevajo k razlagi obsega različnih tarifnih števil, ne da bi pri tem bile pravno zavezujoče (zgoraj navedeni sodbi Olicom, točka 17, in Data I/O, točka 30).
- 33 V obravnavani zadevi je iz pojasnjevalnih opomb k HS v zvezi s tarifno številko 2203 KN razvidno, da je pivo treba šteti za alkoholno pijačo. Uvrstitev izdelka pod opredelitev „pijača“ v smislu KN je odvisna od tega, ali gre za tekočino in ali je izdelek namenjen za prehrano ljudi (sodba Sodišča z dne 26. marca 1981 v zadevi Ritter, 114/80, Recueil, str. 895, točka 9).

- 34 Po navedbah predložitvenega sodišča pa „malt beer base“ ni končni izdelek, namenjen prehrani, temveč vmesni izdelek, ki se uporablja za izdelavo mešane pijače z imenom „Salitos Ice“. Zato – čeprav je „malt beer base“ tekočina in je primerna za prehrano ljudi, je namreč pitna – pa kot vmesni izdelek kljub temu ni prednostno namenjena za prehrano ljudi. Ker se ta izdelek ne prodaja potrošnikom kot končni izdelek, ga ni mogoče šteti za alkoholno pijačo.
- 35 Nasprotno pa je v pojasnjevalni opombi k HS v zvezi s tarifno številko 2208 izrecno navedeno, da vključuje tudi etilni alkohol, ki je namenjen za prehrano ljudi ali za industrijsko rabo. To, da je „malt beer base“ zgolj vmesni izdelek, ne povzroči njene izključitve iz te tarifne številke.
- 36 Čeprav je res, da pojasnjevalne opombe h KN v zvezi s tarifno številko 2208 iz te izključujejo alkoholne pijače, pridobljene s fermentacijo, v obravnavani zadevi zadošča opozoriti, da se to na „malt beer base“ kot vmesni izdelek ne nanaša, saj – kot je razvidno iz točke 34 te sodbe – ni alkoholna pijača.
- 37 „Malt beer base“ nikakor ni pridobljena zgolj in le s fermentacijo, ampak tej sledi še ultrafiltracija. Po tej dodatni obdelavi zadevni izdelek, pridobljen iz varjenega piva, izgubi lastnosti in posebne objektivne značilnosti piva. Ni več vizualno podoben pivu niti nima posebnega grenkega okusa po pivu. Po navedbah predložitvenega sodišča je „malt beer base“ brezbarvna, bistra tekočina z vonjem po alkoholu in rahlo grenkim okusom, ki vsebuje 14% alkohola in se uporablja za izdelavo mešane pijače z imenom „Salitos Ice“. Te značilnosti in lastnosti pa ne ustrezajo značilnostim piva iz tarifne številke 2203 KN, temveč značilnostim etilnega alkohola iz tarifne številke 2208 KN ali so tem vsaj podobne.

- 38 Nazadnje, glede trditve družbe Paderborner Brauerei, da je v pojasnjevalni opombi k HS v zvezi s tarifno številko 2208 navedeno, da etilni alkohol nima nobene aromatične sestavine, medtem ko ima „malt beer base“ vonj po alkoholu in rahlo grenek okus, je treba najprej navesti, da se glede tega francoska in angleška različica, ki sta uradni različici pojasnjevalnih opomb k HS, nekoliko razlikujeta.
- 39 Vendar se v nobeni od teh dveh različic navedene opombe ne zahteva, da mora biti izdelek popolnoma brez okusa ali vonja, da bi se lahko uvrstil pod etilni alkohol. Natančneje, glede na ti opombi se etilni alkohol razlikuje od žganja, likerjev in vseh drugih alkoholnih pijač iz tarifne številke 2208 KN po tem, da te vsebujejo aromatične sestavine in imajo značilen okus (glej v tem smislu sodbo z dne 29. maja 1974 v zadevi König, 185/73, Recueil, str. 607, točka 19).
- 40 Iz tega izhaja, da sta, drugače kot pri zadnjemavedenih izdelkih, okus in vonj etilnega alkohola nevtralna elementa pri uvrstitvi izdelka pod tarifno številko 2208 KN. Zato to, da ima „malt beer base“ vonj po alkoholu in rahlo grenek okus, ne onemogoča njene uvrstitve pod to tarifno številko.
- 41 Glede na navedeno je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je Uredbo št. 2658/87 treba razlagati tako, da je tekočino, kot je ta v postopku v glavni stvari, imenovana „malt beer base“, ki ima 14% alkohola in se pridobiva iz varjenega piva, ki je prečiščeno in nato ultrafiltrirano, s čimer se zmanjša vsebnost grenkih snovi in beljakovin, treba uvrstiti pod tarifno številko 2208 KN.

## **Stroški**

- 42 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

**Uredbo Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi, kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (EGS) št. 2587/91 z dne 26. julija 1991, je treba razlagati tako, da je tekočino, kot je ta v postopku v glavni stvari, imenovana „malt beer base“, ki ima 14 % alkohola in se pridobiva iz varjenega piva, ki je prečiščeno in nato ultrafiltrirano, s čimer se zmanjša vsebnost grenkih snovi in beljakovin, treba uvrstiti pod tarifno številko 2208 kombinirane nomenklature iz Priloge I k navedeni uredbi, kakor je bila spremenjena.**

Podpisi