Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 13 mars 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Punktskatter på alkohol och alkoholdrycker – Direktiv 92/83/EEG – Artikel 2 – Begreppet öl – Dryck som har framställts av vört som erhållits från en blandning som innehåller mer glukos än malt – Kombinerade nomenklaturen – Nummer 2203 (öl, tillverkat av malt) eller 2206 (andra jästa drycker)”

I mål C-195/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim (regional domstol i Piotrków Trybunalski, Polen) genom beslut av den 2 februari 2018, som inkom till domstolen den 19 mars 2018, i ett brottmål mot

B. S.,

ytterligare deltagare i rättegången:

Prokuratura Okręgowa w Piotrkowie Trybunalskim

Łódzki Urząd Celno-Skarbowy w Łodzi

Urząd Celno-Skarbowy w Piotrkowie Trybunalskim

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos (referent) samt domarna E. Juhász och I. Jarukaitis,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– B.S., genom T. Grzejszczak, adwokat,

– Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: polska

– Greklands regering, genom M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou och I. Kotsoni, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom C. Perrin och M. Siekierzyńska, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2 i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, 1992, s. 21; svensk specialutgåva; område 9, volym 2, s. 100), i förening med bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 13, s. 22), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EEG) nr 2587/91 av den 26 juli 1991 (EGT L 259,1991, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett brottmål mot B.S. med åberopande av att B.S. bland annat skulle ha tillhandahållit den polska skattemyndigheten felaktiga uppgifter vilket föranlett att för låga punktskatter har erlagts.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 92/83

3 I artikel 2 i direktiv 92/83 föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med öl varje vara enligt KN-nummer 2203 eller varje vara som innehåller en blandning av öl och alkoholfria drycker enligt KN-nummer 2206, i båda fallen med en faktisk alkoholhalt räknat på volym som överstiger 0,5 procent.”

4 I artikel 26 i detta direktiv föreskrivs följande:

”I detta direktiv skall hänvisningar till KN-nummer avse den version av Kombinerade nomenklaturen som är i kraft när detta direktiv antas.”

Kombinerade nomenklaturen

5 I artikel 12 i förordning nr 2658/87 föreskrivs att Europeiska kommissionen varje år genom en förordning ska anta en fullständig version av Kombinerade nomenklaturen (nedan kallad KN), tillsammans med motsvarande autonoma och konventionella tullsatser i Gemensamma tulltaxan, i dess lydelse enligt de åtgärder som har vidtagits av Europeiska unionens råd eller kommissionen. Denna förordning ska senast den 31 oktober offentliggöras i *Europeiska unionens officiella tidning* och ska tillämpas från och med den 1 januari påföljande år.

6 I enlighet med artikel 26 i direktiv 92/83 ska den version av KN som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet vara den som följer av bilaga I till förordning nr 2658/87, i dess lydelse enligt förordning nr 2587/91.

7 Andra delen i KN innehåller ett kapitel 22 med rubriken ”Drycker, sprit och ättika”, vilken innehåller nummer 2203 och 2206 i nämnda nomenklatur.

8 Nr 2203 har följande lydelse:

”2203	Öl, tillverkat av malt:

9 Nr 2206 har följande lydelse:

”2206	”Andra jästa drycker, t.ex. äppelvin (cider), päronvin och mjöd; blandningar av jästa drycker samt blandningar av jästa drycker och alkoholfria drycker, inte nämnda eller inbegripna någon annanstans”.

Förklarande kommentarerna till HS

10 Tullsamarbetsrådet, sedermera Världstullorganisationen (WCO), inrättades genom en konvention om upprättande av nämnda råd, vilken ingicks i Bryssel den 15 december 1950. Systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering (nedan kallat HS) utarbetades av WCO och inrättades genom den internationella konventionen om systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering som ingicks i Bryssel den 14 juni 1983 och godkändes, tillsammans med sitt ändringsprotokoll av den 24 juni 1986, på Europeiska ekonomiska gemenskapens vägnar genom rådets beslut 87/369/EEG av den 7 april 1987 (EGT L 198, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 12, s. 3). I KN återges de nummer och sexsiffriga undernummer som finns i HS. Den sjunde och den åttonde siffran anger emellertid undergrupper som är specifika för KN.

11 De förklarande anmärkningarna till HS har utarbetats inom WTO enligt bestämmelserna i HS-konventionen och har offentliggjorts på denna organisations två officiella språk, det vill säga franska och engelska.

12 I sin franska version har den förklarande anmärkningen till HS nummer 2203 följande lydelse:

”Öl är alkoholhaltiga drycker som framställs genom jäsning av vätska (vört) som är beredd av mältad spannmål (vanligen korn eller vete), vatten och (vanligen) humle. Viss mängd omältad spannmål (t.ex. majs eller ris) kan också användas för beredning av vört. Tillsatsen av humle ger en besk, aromatisk smak och ökar hållbarheten. Körsbär eller andra smakämnen tillsätts ibland vid jäsningen.

Socker (i synnerhet druvsocker), färgämnen, kolsyra eller andra ämnen kan också tillsättas.

Alltefter den jäsningsprocess som används utgör slutprodukten antingen underjäst öl, som erhålls vid låg temperatur med s.k. underjäst, eller överjäst öl som erhålls vid högre temperatur med s.k. överjäst.

Produkterna kan vara ljusa eller mörka, söta eller beska, svaga eller starka. De tappas normalt på fat, flaskor eller i plåtburkar och saluförs under olika benämningar (öl, porter osv.).

Numret omfattar också koncentrerat öl som framställts genom att öl med låg alkoholhalt (men med hög maltextrakthalt) koncentreras i vakuum till mellan 1/5 och 1/6 av den ursprungliga volymen.

Numret omfattar inte:

1. Vissa drycker som, trots att de ibland kallas ”beer”, är alkoholfria (t.ex. drycker som är framställda av vatten och sockerkulör) (nr 2202);

2. Drycker som kallas alkoholfritt öl och som består av öl med en alkoholhalt som har reducerats till högst 0,5 volymprocent (nr 2202);

3. medikamenter enligt nr 3003 och 3004,”

13 I den engelska versionen har samma förklarande anmärkning följande lydelse:

”Beer is an alcoholic beverage obtained by fermenting a liquor (wort) prepared from malted cereals (most commonly barley or wheat), water and (usually) hops. Certain quantities of non–malted cereals (e.g., maize (corn) or rice) may also be used for the preparation of the liquor (wort). The addition of hops imparts a bitter and aromatic flavour and improves the keeping qualities. Cherries or other flavouring substances are sometimes added during fermentation.

Sugar (particularly glucose), colouring matter, carbon dioxide and other substances may also be added.

According to the fermenting process employed, the products may be bottom fermentation beer, obtained at a low temperature with bottom yeasts, or top fermentation beer, obtained at a higher temperature with top yeasts.

Beer may be pale or dark, sweet or bitter, mild or strong. It may be put up in barrels, bottles or in airtight tins and may be marketed as ale, stout, etcetera

This heading also covers concentrated beer prepared by vacuum–condensing beer of low alcoholic strength (but with a high content of malt extract) to between one fifth and one sixth of its original volume.

The heading does not cover:

(a) Certain beverages which, although they are sometimes described as beers, do not contain alcohol (e.g., beverages prepared from water and caramelised sugar) (heading 22.02).

(b) Beverages called non–alcoholic beer consisting of beer made from malt, the alcoholic strength of which by volume has been reduced to 0.5 % vol or less (heading 22.02).

(c) Medicaments of heading 30.03 or 30.04.”

Polsk rätt

14 Ustawa o podaktu akcyzowym (lagen om punktskatter) av den 6 december 2008 (Dz. U. av år 2009, nr 3, position 11), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad lagen om punktskatt) föreskrivs följande i artikel 94:

”1. I denna lag avses med öl varje vara enligt KN-nummer 2203 00 eller varje vara som innehåller en blandning av öl och alkoholfria drycker enligt KN-nummer 2206 oo, i båda fallen med en faktisk alkoholhalt räknat på volym som överstiger 0,5 procent.

…

4. Punktskattesatsen för öl ska vara 7,79 [polska zloty (PLN) (cirka 1,8 euro)] per hektoliter per grad Plato av den färdiga produkten."

15 I artikel 96.4 i denna lag föreskrivs följande:

"Punktskattesatserna för jästa drycker är:

1) för cider och päronvin, enligt KN-nummer 2206 00 31, 2206 00 51 och 2206 00 81 som har en faktisk alkoholhalt av mindre än 5,0 % vol – 97,00 PLN [ungefär 22,6 EUR] per hektoliter färdig produkt.

2) andra jästa drycker – 158,00 PLN [ungefär 36,5 EUR] per hektoliter färdig produkt."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

16 Mellan maj 2011 och maj 2013 har B.S. framställt en alkoholhaltig dryck som enligt honom var en blandning av öl och alkoholfria drycker. Hundra hektoliter vört, som var basen för en mellanliggande produkt som han kvalificerade som öl, framställdes från 134,9 liter maltextrakt, 1 708,2 liter glukossirap, 9 liter citronsyra, 2,4 liter ammoniumfosfat, näringsämnen och vatten.

17 Under perioden den 29 juni 2011 till den 26 juni 2013 skickade B.S. varje månad en punktskattedeklaration till det behöriga tullkontoret och kvalificerade i dessa den dryck som han framställde som en "blandning av öl" som omfattas av nr 2203 i KN, och alkoholfria drycker och tillämpade enligt artikel 94 i punktskattelagen punktskattesatsen för öl på 7,79 PLN (cirka 1,8 euro) per hektoliter per grad Plato av den färdiga produkten.

18 Genom flera beslut som fattades mellan den 27 september 2012 och den 14 februari 2014 underkände chefen för det behöriga tullkontoret B.S. tulldeklarationer och fastställde den punktskatt som ska betalas till betydligt högre belopp med motiveringen att den dryck som framställts av B.S. ska klassificeras enligt nummer 2206 i KN såsom dryck av andra jästa drycker än öl och alkoholfria drycker och skulle påföras en punktskattesats på 158 PLN (cirka 36,5 euro) per hektoliter färdig produkt. Dessa beslut motiverades av att den huvudsakliga ingrediens som används vid framställningen av den mellanliggande produkten var glukossirap och inte malt och att denna produkt därför inte kunde klassificeras enligt nummer 2203 i KN, som avser "öl, tillverkat av malt". Följaktligen drog chefen för tullkontoret slutsatsen att slutprodukten som anges i de tulldeklarationer som avses i punkt 17 i denna dom, som utgör en dryck på basis av denna mellanliggande produkt och alkoholfria drycker, skulle betraktas som en dryck framställd av andra jästa drycker än öl och alkoholfria drycker.

19 Besluten av chefen för det behöriga tullkontoret bekräftades genom flera beslut av direktören för tullmyndigheten. Dessutom ogillades talan i de mål som B.S. väckt mot dessa beslut vid polska förvaltningsdomstolar.

20 Inom ramen för det nationella målet åtalades B.S. för att under perioden från juni 2011 till juni 2013 ha vilselett de polska skattemyndigheterna avseende den dryck som han framställde, att ha lämnat felaktiga uppgifter i sina punktskattedeklarationer, vilket ledde till en betydande minskning av dessa punktskatter samt att denna dryck lämnade skatteupplaget utan punktskattemärken.

21 Genom dom av Sąd Rejonowy w Piotrkowie Trybunalskim (distriktsdomstolen i Piotrków Trybunalski, Polen) av den 21 juni 2017, befanns B.S. skyldig till dessa brott och dömdes till 300 dagsböter om 200 PLN (cirka 46,2 euro). B.S. överklagade den fällande domen till den hänskjutande domstolen.

22 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att enligt de relevanta bestämmelserna i punktskattelagen ska kvalificeringen av en produkt enligt denna lag göras med hänvisning till den klassificering som framgår av KN, i enlighet med tolkningsreglerna i bilagan till denna nomenklatur. Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att definitionen av öl i lagen är identisk med den i artikel 2 i direktiv 92/83.

23 Den hänskjutande domstolen har påpekat att vid tillämpningen av bestämmelserna i punktskattelagen omfattar begreppet ”öl” inte endast öl tillverkat av malt som avses i nummer 2203 i KN, men också blandningar av öl enligt detta nummer och alkoholfria drycker som omfattas av nummer 2206 i KN, under förutsättning att alkoholhalten överstiger 0,5 % vol. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att dessa bestämmelser inte anger den procentuella andelen (lägsta eller högsta) av ingredienserna i det öl som framställts, med följd att tillverkaren har lämnats ett utrymme för eget skön vad gäller proportionerna av nämnda ingredienser. Den hänskjutande domstolen drar av detta slutsatsen att man kan använda vilken volym som helst av omältade ingredienser så länge drycken innehåller malt. Nämnda bestämmelser preciserar inte heller att tillsättandet av socker i ölet endast får äga rum efter jäsningen.

24 Enligt den hänskjutande domstolen är det nödvändigt att veta, för att kunna avgöra om B.S. är skyldig till ett brott, om B. S. med rätta har kvalificerat den dryck som han framställde som en ”blandning av öl” som omfattas av nummer 2203 i KN och alkoholfria drycker eller om det är frågan om en dryck som framställts på basis av andra jästa drycker än öl och alkoholfria drycker.

25 Den hänskjutande domstolen har erinrat om, på grundval av de bindande klassificeringsbesked som meddelats i Frankrike, att det föreligger skillnader mellan medlemsstaterna när det gäller klassificeringen av denna dryck när de mältade ingredienserna inte är dominerande, vilket gör det nödvändigt att harmonisera rättspraxis.

26 Under dessa omständigheter beslutade Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim (regional domstol i Piotrków Trybunalski, Polen) att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 2 i [direktiv 92/83], jämförd med bilaga 1 till [förordning nr 2658/87], tolkas så, att en produkt för vilken maltextrakt, glukossirap, citronsyra och vatten använts för vörtframställning kan vara öl tillverkat av malt enligt KN-nummer 2203 i Kombinerade nomenklaturen, även om andelen omältade ingredienser i vörten är dominerande i förhållande till mältade ingredienser och glukossirap har tillsatts i vörten före jäsningen, och vilka kriterier bör vara vägledande för att fastställa den andel i vörten av mältade eller omältade ingredienser som krävs för att produkten ska kunna godtas som öl enligt KN-nummer 2203?”

Prövning av tolkningsfrågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2 i direktiv 92/83 ska tolkas så, att en mellanliggande produkt som ska blandas med alkoholfria drycker som framställs av en vört som innehåller färre mältade ingredienser än omältade och i vilken glukossirap har tillsatts före jäsningen, kan kvalificeras som en ”öl, tillverkad av malt” enligt nummer 2203 i KN.

28 Artikel 2 i direktiv 92/83 omfattar under beteckningen ”öl”, inte bara alla produkter som omfattas av nummer 2203 i KN, men även varje vara som innehåller en blandning av öl och alkoholfria drycker som omfattas av nummer 2206 i KN, under förutsättning att, i båda fallen, denna produkt har en alkoholhalt av lägst 0,5 % vol.

29 Det framgår av beslutet om hänskjutande att den slutliga produkt som saluförs av B.S. är en blandning av en mellanliggande produkt som framställs genom alkoholjäsning och alkoholfria drycker. Härav följer att den blandning som utgör den slutprodukt som marknadsförs av B.S. inte kan klassificeras enligt nummer 2203 i KN och därför faller utanför tillämpningsområdet för den första av de två fall som avses i artikel 2 i direktiv 92/83. Produkten kan därför endast kvalificeras som ”öl” och omfattas av artikel 2 såvitt den alkolhaltiga mellanprodukt som B.S. blandar med alkoholfria drycker, i syfte att erhålla slutprodukten, i sig kan kvalificeras som ”öl, tillverkat av malt” i den mening som avses i nr 2203 i KN, då det förefaller vara ostridigt att den slutliga produkten har en alkoholhalt som överstiger 0,5 % vol.

30 Enligt artikel 26 i direktiv 92/83 ska hänvisningar till KN i det nationella målet avse den version av KN som är i kraft när detta direktiv antas, det vill säga den som framgår av förordning nr 2587/91 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juli 2011, Paderborner Brauerei Haus Cramer, C-196/10, EU:C:2011:487, punkt 28).

31 Det framgår av fast rättspraxis att det avgörande kriteriet för tullklassificering av varor, av hänsyn till rättssäkerheten och i syfte att underlätta kontroll, i allmänhet ska vara varornas objektiva kännetecken och egenskaper, såsom de definieras i texten till numret i KN och i anmärkningar till avdelningar och kapitel. De förklarande anmärkningar som har utarbetats av kommissionen (vad beträffar KN) och Världstullorganisationen (vad beträffar HS), utgör dessutom viktiga tolkningsdata vid bedömningen av vad som omfattas av olika tulltaxenummer, dock utan att vara rättsligt bindande (se dom av den 12 maj 2016, Toorank Productions, C-532/14 et C-533/14, EU:C:2016:337, punkterna 34 och 36 och där angiven rättspraxis).

32 Det är mot bakgrund av dessa omständigheter som domstolen ska avgöra huruvida en alkoholhaltig produkt som framställs genom jäsning av vört som består av bland annat glukossirap och en liten del av malt kan kvalificeras som ”öl, tillverkat av malt” i den mening som avses i nr 2203 i KN.

33 Vad för det första gäller frågan om andelen av malt i vörten erinrar domsolen om att KN inte fastställer en lägsta procentuell andel av mältade ingredienser i den vört som ska användas för framställning av öl.

34 KN-nummer 2203 i KN avser förvisso ”öl, tillverkad av malt”, vilket förutsätter att öl som omfattas av detta nummer, inte kan framställas utan att malt ingår i ölets sammansättning. Emellertid kan det inte endast utifrån ordalydelsen ”öl, tillverkad av malt” utläsas att en minimiprocentsats av malt i vörten krävs.

35 I den förklarande anmärkningen till HS beträffande tulltaxenummer 2203 anges vidare uttryckligen att vissa volymer av omältad spannmål får användas när vörten bereds, utan att kräva att andelen av de omältade ingredienserna är mindre än andelen mältade ingredienser.

36 Vad för det andra gäller den glukossirap som används vid framställningen av vört, erinrar domstolen om att förekomsten av denna sirap inte är förbjuden enligt KN.

37 I den förklarande anmärkningen till HS beträffande tulltaxenummer 2203 anges vidare uttryckligen att det finns möjlighet att vid jäsning komplettera vörten med aromatiska ämnen. Även om det för övrigt finns en viss skillnad mellan den franska och engelska språkversionen vad gäller den exakta tidpunkten för att eventuellt tillsätta glukos – då den franska versionen talar om tillsättningen av glukos till ölet medan den engelska inte innehåller en sådan precisering – kräver ingen av de båda officiella versionerna att den vört som ska jäsa inte får innehålla glukos.

38 Härav följer att en produkt som framställts med en liten tillsats av malt och en tillsats av glukos före alkoholjäsningen, inte enbart av dessa skäl, inte omfattas av begreppet ”öl, tillverkat av malt” enligt nummer 2203 i KN.

39 En sådan produkt kan omfattas av nämnda nummer om dess objektiva kännetecken och egenskaper motsvarar dem för öl. I detta avseende bör särskild hänsyn tas till de särskilda organoleptiska egenskaperna hos den berörda produkten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 maj 2009, Siebrand, C-150/08, EU:C:2009:294, punkterna 36 och 37, och dom av den 16 december 2010, Skoma-Lux, C-339/09, EU:C:2010:781, punkt 46).

40 Härav följer att om de organoleptiska egenskaperna hos den mellanliggande alkoholhaltiga produkt som B.S. har blandat med alkoholfria drycker vid framställningen av den slutprodukt som han marknadsför inte motsvarar dem för öl, vilket bland annat är fallet om denna mellanliggande produkt inte visuellt har utseende av öl eller inte smakar som öl, kan denna produkt inte kvalificeras som ”öl, tillverkad av malt” enligt nummer 2203 i KN. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra de kontroller som är nödvändiga i detta avseende.

41 Mot bakgrund av vad som har anförts ovan ska frågan besvaras som följer. Artikel 2 i direktiv 92/83 ska tolkas så, att en mellanliggande produkt som ska blandas med alkoholfria drycker som framställts av en vört som innehåller färre mältade ingredienser än omältade och i vilken glukossirap har tillsatts före jäsningen kan kvalificeras som ”öl, tillverkad av mal” enligt nummer 2203 i KN, under förutsättning att nämnda produkt har de organoleptiska egenskaperna för öl, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Rättegångskostnader

42 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artikel 2 i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker ska tolkas så, att en mellanliggande produkt som ska blandas med alkoholfria drycker som framställts av en vört som innehåller färre mältade ingredienser än omältade och i vilken glukossirap har tillsatts före jäsningen kan kvalificeras som ”öl, tillverkad av malt” enligt nummer 2203 i den Kombinerade nomenklatur som föreskrivs i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EEG) nr 2587/91 av den 26 juli 1991, under förutsättning att nämnda produkt har de organoleptiska egenskaperna för öl, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Underskrifter