



Datum van inontvangstneming : 14/02/2025

Zaak T-691/24

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

19 december 2024

Verwijzende rechter:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

1^o oktober 2024

Verzoekende partijen:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Verwerende partij:

Heineken România SA

ROEMENIË

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië)

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (Kamer voor bestuursrechtelijke en belastingzaken)

Conclusie

[omissis]

Openbare zitting van 1 oktober 2024

[omissis]:

Deze zaak betreft het verzoek om een prejudiciële verwijzing naar het Hof dat ambtshalve is ingediend in het kader van de procedure betreffende de cassatieberoepen die de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (directoraat-generaal administratie grote belastingplichtigen, Roemenië; hierna: „DGAMC”) en de Agenția Națională de Administrare Fiscală (Roemeense belastingdienst; hierna: „ANAF”), verzoekers tot cassatie en verweerders in eerste aanleg (hierna gezamenlijk: „verzoekers”), hebben ingesteld tegen het civiele

arrest [*omissis*] van 2 november 2021 van de Curte de Apel București – Secția a IX-a de contencios administrativ și fiscal (Hof van Beroep te Boekarest, Roemenië – Kamer IX voor administratieve en belastingzaken).

[*omissis*]

De ÎNALTĂ CURTE,

merkt met betrekking tot het verzoek om een prejudiciële verwijzing naar het Hof krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en in overeenstemming met de Aanbevelingen van het Hof van Justitie van de Europese Unie aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (2019/C 380/01), gepubliceerd in het Publicatieblad van de Europese Unie onder nr. C 380/01 van 8 november 2019, het volgende op:

I. Voorwerp van het geding en relevante feiten

- 1 Met haar beroep bij de Curte de Apel București heeft HEINEKEN ROMÂNIA SA, verweerster in cassatie en verzoekster in eerste aanleg (hierna: „verweerster”), verzocht om gedeeltelijke nietigverklaring van de naheffingsaanslagen nr. F-MC 448 van 23 november 2018 en nr. 23069 van 27 november 2019 en het daaraan ten grondslag liggende belastingcontroleverslag die zijn uitgereikt door de ANAF – DGAMC, [en] om nietigverklaring van besluit nr. 307 van 25 juli 2019 van de ANAF – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (directoraat-generaal geschillenbehandeling, Roemenië; hierna: „DGSC”), waarbij het bezwaar tegen naheffingsaanslag nr. F-MC 448 van 23 november 2018 is afgewezen.
- 2 Verweerster heeft in wezen verklaard dat zij in de periode 2015-2016 intracommunautaire verwervingen heeft verricht voor in totaal 155 486,48 hl alcoholhoudende drank van het merk „Strongbow”, verpakt in blikjes en flessen, die zij op de binnenlandse markt heeft doorverkocht aan verschillende klanten.
- 3 Bij de invoer van de alcoholhoudende drank op Roemeens grondgebied heeft verweerster dit product ingedeeld onder de code van de gecombineerde nomenclatuur (hierna: „GN”) 2206 00 51 – „Appelwijn en perenwijn”, waarbij zij dezelfde tariefindeling heeft gehanteerd als de Bulgaarse producent van wie zij deze producten had aangeschaft (de vennootschap Zagorka SA) en de Slowaakse producent (Heineken Slovensko) hadden verstrekt.
- 4 Voor de producten „appelwijn en perenwijn” die verweerster het Roemeens grondgebied heeft binnengebracht is geen accijns betaald, aangezien het accijnstarief voor code 2206 00 51 in Roemenië nul is op grond van punt nr. 3.1.1 van criterium nr. 3 van bijlage nr. 1 bij Titel VII van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), die van kracht was tot 31 december 2015, en punt nr. 3.1.1 van criterium nr. 3 van bijlage nr. 1

bij Titel VIII van Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek), die kracht is sinds 1 januari 2016.

- 5 Op 29 september 2015 heeft de Direcția Regională Vamală Craiova - Biroul Vamal Dolj (regionale douanedirectie van Craiova - douanekantoor van Dolj, Roemenië) monsters genomen van accijnsgoederen - Niet-mousserende gegiste dranken (accijnscode W200) uit 6 partijen die zijn verzonden vanuit het erkende entrepot in Bulgarije, Zagorka SA, en wel van de volgende dranken: „Strongbow Gold”, verpakt in flessen van 33 cl en blikjes van 40 cl; „Strongbow Red Berries”, verpakt in flessen van 33 cl en blikjes van 40 cl; „Strongbow Elderflower”, verpakt in flessen van 33 cl en blikjes van 40 cl.
- 6 Op 17 maart 2016 heeft de Direcția Regională Vamală Craiova – Biroul Vamal Dolj verweerster twee kopieën verstrekt van de analysecertificaten nr. 456, 457, 458, 459, 460 en 461 van 23 februari 2016 die zijn afgegeven door het Laboratorul Vamal Central din cadrul Direcției Generale a Vănilor (Centraal douanelaboratorium van het directoraat-generaal douane, Roemenië).
- 7 Na overleg tussen de vennootschap, de belastinginspectiedienst en vertegenwoordigers van de Direcția Generală a Vănilor (directoraat-generaal douane, Roemenië) heeft de Direcția Generală a Vănilor in nota nr. 1647/08.03.2018 verduidelijkt [dat] werd „voorgesteld de geanalyseerde producten in te delen onder GN-code 2206 00 39 of 2206 00 59, afhankelijk van de gemeten overdruk”. Bij het opstellen van het voorstel voor tariefindeling zijn de volgende overwegingen in aanmerking genomen: „volgens de informatie op de verpakking van producten van het merk ‚Strongbow’ bevatten zij: appelwijn (bestaande uit 25 % gefermenteerd appelsap en glucose), water, glucose-fructosestroop, appelzuur, kooldioxide, kaliummetabisulfit, diverse aroma’s. Volgens deze informatie zijn de producten mengsels van een ingrediënt met de naam appelwijn en andere stoffen (water, siroop, conserveermiddelen, aroma’s, kooldioxide), terwijl het ingrediënt appelwijn op zijn beurt een product is dat wordt verkregen uit een mengsel van grondstoffen die worden gegist, te weten 25 % appelsap en glucose. Uit de analysecertificaten blijkt dat de uit de monsters verkregen alcohol afkomstig is uit zowel appels als C4-planten (andere dan appels), en dat het percentage alcohol uit andere planten dan appels vrij groot is ten opzichte van de alcohol die uit de gisting van appels is verkregen. Gelet op deze aspecten kunnen de producten niet worden beschouwd als dranken die zijn verkregen uit de gisting van appelsap, aangezien gefermenteerd appelsap slechts een bestanddeel van een van de ingrediënten is en het product een aanzienlijk percentage alcohol uit andere planten dan appels bevat.”
- 8 Daarnaast heeft de Direcția Generală in Vănilor de Bulgaarse douanediens gecontacteerd en in zijn antwoord, dat is geregistreerd onder nr. 19873/02.08.2018, heeft deze dienst hetzelfde standpunt ingenomen ten aanzien van de tariefindeling van het product „Strongbow apple cider”, en ingestemd met de voorgestelde tariefindeling onder onderverdeling 2206 00 39 of 2206 00 59.

- 9 Naar aanleiding van de nieuwe tariefindeling heeft de belastinginspectiedienst verweerster bij naheffingsaanslag nr. [448/23.11.2018] aanvullende fiscale verplichtingen opgelegd, en wel accijns ten bedrage van 22 473 840 RON en btw ten bedrage van 5 213 296 RON.
- 10 Tegelijkertijd werd als gevolg van de vaststelling van de aanvullende verplichtingen besluit nr. 23069/27.11.2018 uitgevaardigd, waarbij in aanvulling op naheffingsaanslag nr. [448/23.11.2018] bijkomende fiscale verplichtingen zijn opgelegd voor boeten en verdragingsrente.
- 11 Verweerster heeft bezwaar ingediend tegen de naheffingsaanslagen en de handelingen op grond waarvan die aanslagen zijn vastgesteld. De beroepsinstantie was van oordeel dat de naheffingsaanslagen voor de van Zagorka SA Bulgaria gekochte producten „Strongbow appelcider” terecht aan verweerster waren opgelegd en heeft de betwiste fiscale bestuurshandelingen bijgevolg bevestigd. Verweerster hoger beroep ingesteld bij de bestuursrechter [*omissis*].
- 12 Tijdens de bodemprocedure werd een deskundigenonderzoek gelast en in het deskundigenverslag [van] 21 april 2021, dat is opgesteld door de Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor – Laboratorul „Larex” (nationale autoriteit voor consumentenbescherming – Laboratorium „Larex”) en in het procesdossier is opgenomen, is verklaard dat:

„- uit de bestudering van de bevindingen in het testverslag [van] 21 april 2021 is gebleken dat het geanalyseerde monster de organoleptische kenmerken van appelwijn heeft. Daarbij wordt gepreciseerd dat de smaak en geur van appels ook kan worden versterkt door de toevoeging van een natuurlijk aroma. De aard van de ethylalcohol, dat wil zeggen, de aard van de suikers waaruit ethylalcohol tijdens de alcoholische gisting ontstaat, heeft geen invloed op de organoleptische kenmerken van de alcoholhoudende drank appelwijn;

- fysische en chemische kenmerken: het alcoholgehalte, het totale suikergehalte, (invertsuiker), en het totale zwaveldioxidegehalte vallen binnen de grenswaarden in het kwaliteitscertificaat van 6 juli 2020 dat Zagorka SA Bulgaria heeft afgegeven voor de appelwijn Gold Apple alc. 4,5 % vol.”
- 13 Bij civiel vonnis [van] 2 november 2021 heeft de Curte de Apel București het beroep van verweerster toegewezen en bijgevolg belastingcontroleverslag nr. F-MC 239/23.11.2018, naheffingsaanslag nr. F-MC 448/23.11.2018 en besluit nr. 307/25.07.2019 van de ANAF – DGSC, waarbij de aanvullende accijns- en btw-verplichtingen aan verweerster zijn opgelegd, gedeeltelijk nietig verklaard.
- 14 Bij datzelfde vonnis heeft de Curte de Apel București besluit nr. 23069 van 27 november 2018, waarbij naast de in naheffingsaanslag nr. F-MC 448/23.11.2018 vastgestelde verplichtingen aanvullende fiscale verplichtingen zijn vastgesteld, nietig verklaard.

- 15 Tegen het civiele arrest [van] 2 november 2021 hebben verzoekers DGAMC en ANAF cassatieberoep ingesteld, waarbij zij hebben aangevoerd dat de uitspraak onrechtmatig is op basis van de in artikel 488, lid 1, punt 8, van de Codul de procedură civilă (wetboek van burgerlijke rechtsvordering) bedoelde cassatiegrond (schending of onjuiste toepassing van de relevante regels van materieel recht).
- 16 In essentie hebben verzoekers betoogd dat de Curte de Apel București de voor accijns, btw en daaraan verbonden kosten opgelegde verplichtingen ten onrechte nietig heeft verklaard, en de oorspronkelijke tariefindeling van het product van het merk Strongbow dat bij de producent Zagorka SA Bulgaria was ingekocht, overgenomen. Verzoekers betogen dat, gelet op aard van de alcohol en de feitelijke samenstelling, zoals die blijkt uit de informatie die ook op het etiket staat, het product waarop de analysecertificaten nr. 456, 457, 458, 459, 460 en 461 van 23 februari 2016 van het centraal douanelaboratorium van het directoraat-generaal douane betrekking hebben, niet kan worden ingedeeld onder de specifieke tariefonderverdelingen van appelwijn, waarvoor in Roemenië geen accijns verschuldigd is, maar moet worden ingedeeld onder de tariefonderverdeling „andere” van post 2206.

II. Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

- 17 Wat de accijns betreft, zijn voor het jaar 2015 de bepalingen van artikel 206¹² van wet nr. 571/2003 van toepassing, terwijl voor het jaar 2016 de bepalingen van artikel 351, onder b), van wet nr. 227/2015 van toepassing zijn, waarin is bepaald dat gegiste dranken, anders dan bier en wijn, alle producten zijn die onder GN-code 2206 vallen, met uitzondering van andere koolzuurhoudende gegiste dranken met een alcohol-volumegehalte tussen de 1,2 procent en 13 procent (voor het jaar 2016) of 10 procent (voor het jaar 2015), alsmede koolzuurhoudende gegiste dranken die vallen onder GN-code 2206 00 39, met een alcohol-volumegehalte tussen de 1,2 procent en 13 procent (voor het jaar 2016) of 10 procent (voor het jaar 2015).
- 18 Volgens punt 3, onder 3.1, van bijlage 1 bij titel VII – Accijns, van wet nr. 571/2003 geldt voor de aankoop van producten met GN-code 2206 00 39 een accijnstarief van 213,21 RON/hl product en voor de aankoop van producten met GN-code 2206 00 59 een accijnstarief van 47,38 RON/hl product.
- 19 Volgens [punt 3, onder 3.1,] van bijlage 1 bij titel VIII van wet nr. 227/ 201[5] geldt voor aankopen van producten met GN-code 2206 00 39 een accijnstarief van 47,38 RON/hl product en voor aankopen van producten met GN-code 2206 00 59 een accijnstarief van 396,84 RON/hl product.
- 20 Voor tariefcode 2206 00 51 betreffende het product „appelwijn en perenwijn” bedraagt het accijnstarief in Roemenië nul overeenkomstig punt 3.1.1 van criterium nr. 3 van bijlage nr. 1 bij titel VII van wet nr. 571/2003, die van kracht

was tot 31 december 2015, en punt 3.1.1 van criterium nr. 3 van bijlage nr. 1 bij titel VIII van wet nr. 227/2015, die met ingang van 1 januari 2016 van kracht is.

- 21 In uitvoeringsverordening (EU) nr. 1101/2014 van de Commissie van 16 oktober 2014 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (hierna: „verordening nr. 1101/2014”) luidt post 2206 als volgt: „Andere gegiste dranken (bijvoorbeeld appelwijn, perenwijn, honingdrank); mengsels van gegiste dranken en mengsels van gegiste dranken met alcoholvrije dranken, elders genoemd noch elders onder begrepen.”
- 22 In uitvoeringsverordening (EU) 2015/1754 van de Commissie van 6 oktober 2015 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (hierna: „verordening 2015/1754”), luidt post 2206 als volgt: „Andere gegiste dranken (bijvoorbeeld appelwijn, perenwijn, honingdrank); mengsels van gegiste dranken en mengsels van gegiste dranken met alcoholvrije dranken, elders genoemd noch elders onder begrepen.”
- 23 Post 2206 in verordening nr. 1101/2014 en verordening 2015/1754 is verder opgesplitst in de onderverdelingen 2206 00 31, 2206 00 51 en 2206 00 81, die alle van toepassing zijn op appelwijn en perenwijn.
- 24 De onderverdelingen 2206 00 39, 2206 00 59 en 2206 00 89 zijn volgens verordening nr. 1101/2014 van toepassing op andere gegiste alcoholhoudende dranken dan appelwijn en perenwijn.
- 25 In punt 1 van de GS-toelichting op post 2206 is appelwijn gedefinieerd als „appeldrank, ook cider of appelwijn genoemd, verkregen door gisting van appelsap”.

III Motivering van de verwijzingsbeslissing

- 26 Zoals uit de opzet van het dossier blijkt, is verweerster van mening dat de door de douaneautoriteit gelaste herindeling in een ander tarief, naar aanleiding waarvan zij accijns moet betalen, het gevolg is van een onjuiste uitlegging van de regels van de tariefposten 2206 00 31, 2206 00 51 en 2206 00 81, betreffende het accijnsproduct appelwijn/perenwijn, in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1101/2014 en verordening [2015/1754].
- 27 [Voorts] heeft verweerster ter ondersteuning van haar conclusie dat de oorspronkelijke tariefindeling juist was, verwezen naar de rechtspraak van het Hof in de arresten C-532/14 en C-533/14.

- 28 De Înalta Curte is van oordeel dat om uitspraak te kunnen doen over de cassatieberoepen tegen het arrest van de Curte de Apel București betreffende de aan verweerster opgelegde aanvullende verplichtingen inzake accijnzen en daaraan verbonden btw, de zaak moet worden verwezen naar het Hof, omdat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 267 VWEU.
- 29 Het lijkt geen twijfel dat de Unierechtelijke bepalingen waarin de inhoud van tariefpost 2206 en de onderverdelingen daarvan zijn gedefinieerd in bijlage I bij verordening nr. 2658/87, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1101/2014 en verordening 2015/1754, relevant zijn, en de Înalta Curte wijst erop dat het in de onderhavige verwijzingsprocedure te wijzen arrest definitief zal zijn in de zin van artikel 634, lid 1, punt 5, van het Roemeense wetboek van burgerlijke rechtsvordering.
- 30 Met betrekking tot de rechtspraak van het Hof merkt Înalta Curte op dat tot nog toe in geen enkel arrest is verduidelijkt onder welke voorwaarden een herindeling binnen dezelfde post 2206 kan worden gelast, uitgaande van het feit dat alle onder post 2206 ingedeelde dranken gegiste dranken zijn, met uitzondering van die welke uitdrukkelijk elders zijn genoemd.
- 31 In de gevoegde zaken C-532/14 en C-533/14 heeft de Unierechter de voorwaarden geanalyseerd waaraan moet zijn voldaan om een product onder tariefpost 2206 of post 2208 in te delen. Daarvan is ook sprake in zaak C-195/18, waarin het Hof de inhoud van tariefpost 2203 heeft verduidelijkt.
- 32 De Înalta Curte wijst er evenwel op dat herindeling in casu is gelast binnen dezelfde tariefpost 2206, die alle in de onderverdelingen van post 2206 genoemde gegiste dranken gemeen hebben.
- 33 Tot slot meent de Înalta Curte te moeten verwijzen naar het arrest van het Hof in zaak C-150/0[8], waarin het zich heeft uitgesproken over de tariefindeling van bepaalde producten op basis van appelwijn waaraan gedistilleerde alcohol, water, suikersiroop, diverse aroma's en kleur- en smaakstoffen zijn toegevoegd en – wat meer in het bijzonder de dranken Pina Colada en Whiskey Cream betreft – een roombase. De eindproducten hebben een alcohol-volumegehalte van 14,5 procent, waarvan 2,5 procent door gisting van appelwijn verkregen alcohol en 12 procent toegevoegd distillaat.
- 34 In punt 35 van het arrest in zaak C-150/0[8] heeft het Hof verklaard dat voor de bepaling van het wezenlijke karakter in de zin van regel 3 b) van de GN verschillende objectieve kenmerken en eigenschappen in aanmerking kunnen worden genomen. Zo heeft het Hof opgemerkt dat de bijdrage van de gedistilleerde alcohol in de betrokken producten aan het alcoholvolume en -gehalte van die producten beslissend is, maar niet het enige criterium vormt. In de punten 36 en 37 van het genoemde arrest heeft het Hof vervolgens de organoleptische eigenschappen van die producten, en in punt 38 de bestemming ervan onderzocht, om in punt 39 tot een oplossing te komen op grond van een

algehele beoordeling van deze drie criteria, waarbij het tot de slotsom is gekomen dat de objectieve eigenschappen en kenmerken van producten als die van het hoofdgeding [in die zaak], waaronder de vorm, de kleur en de handelsnaam, stroken met die van een gedistilleerde drank.

- 35 Aangezien de onderhavige zaak een product betreft waarvan de tariefindeling onder de categorie gegiste dranken van post 2206 niet wordt betwist, moet worden vastgesteld in hoeverre een drank die deels is verkregen door de gisting van appelsap, en waarvan de door de douaneautoriteiten afgegeven analysecertificaten hebben aangetoond dat het percentage van uit andere planten dan appels verkregen alcohol ten minste 48 %, 50 %, 51 %, 52 %, 53 % bedraagt (afhankelijk van het type Strongbow-drank, verpakt in flessen van 33 cl of in blikjes van 40 cl), moet worden ingedeeld onder de categorie appelwijn (onderverdeling 2206 00 39) dan wel onder een van de onderverdelingen 2206 00 59 (andere)
- 36 Dat een prejudiciële verwijzing naar het Hof noodzakelijk is vloeit volgens de Înalta Curte ook voort uit het feit dat de Bulgaarse douaneautoriteit het eens is met de herindeling door de Roemeense douaneautoriteit, waarbij zij heeft opgemerkt dat de oorsprong van de alcohol en de organoleptische eigenschappen de twee beslissende criteria zijn voor de tariefindeling, en met betrekking tot de door de Roemeense partij verstrekte informatie heeft verklaard dat zij „kan aanvaarden” dat de betrokken dranken worden ingedeeld in een van de specifieke onderverdelingen voor andere gegiste dranken, en niet voor appelwijn.
- 37 Verweerster stelt ook dat de Belgische douaneautoriteiten de tariefindeling van soortgelijke producten onder de specifieke onderverdelingen van appelwijn hebben toegestaan op basis van de bindende tariefinlichtingen in het dossier, waardoor het gevaar bestaat dat het Unierecht niet uniform wordt uitgelegd.

[omissis]

DICTUM IN NAAM DER WET

[omissis]

De Înalta Curte de Casație și Justiție verzoekt het Hof om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet bij de uitlegging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1101/2014 van de Commissie van 16 oktober 2014, en uitvoeringsverordening (EU) [2015/1754] van de Commissie van 6 oktober 2015, een drank als in het hoofdgeding aan de orde is, die bestaat uit gefermenteerd appelsap uit concentraat (25 %), water, glucose-fructosestroop, appelzuur, koolstofdioxide, kaliummetabisulfaat, diverse aroma's, waarvan het percentage uit andere planten dan appels verkregen alcohol ten minste 48 %, 50 %, 51 %, 52 %,

53 % bedraagt (afhankelijk van het type Strongbow-drank, verpakt in flessen van 33 cl of in blikjes van 40 cl) ten opzichte van de uit gisting van appels verkregen alcohol, maar die de organoleptische kenmerken van appelwijn heeft, worden ingedeeld onder de tariefposten 2206 00 31, 2206 00 51, 2206 00 81 of onder de tariefposten 2206 00 39, 2206 00 59?”

[omissis]