Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

7. april 2022 *

»Præjudiciel forelæggelse – fælles toldtarif – kombineret nomenklatur – tarifering af varer – pos. 1302, 3301 og 3302 – ekstraheret vanilleoleoresin – punktafgifter – direktiv 92/83/EØF – fritagelser – artikel 27, stk. 1, litra e) – begrebet »aromastoffer« – direktiv 92/12/EØF – Europa-Kommissionens punktafgiftsudvalg – beføjelser«

I sag C-668/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 7. juli 2020, indgået til Domstolen den 8. december 2020, i sagen

Y GmbH

mod

Hauptzollamt,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, S. Rodin, formanden for Fjerde Afdeling, C. Lycourgos (refererende dommer), og dommeren L.S. Rossi,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: M. Krausenböck,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Y GmbH ved Rechtsanwalt H. Bleier,

– Hauptzollamt ved B. Geyer, som befuldmægtiget,

– den tjekkiske regering ved M. Smolek, O. Serdula og J. Vláčil, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

– Europa-Kommissionen ved C. Perrin, M. Salyková og R. Pethke, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af underposition 1302 19 05, 3301 90 30 og 3302 10 90 i den i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1) indeholdte kombinerede nomenklatur, som ændret ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2015/1754 af 6. oktober 2015 (EUT 2015, L 285, s. 1) (herefter »KN«), samt artikel 27, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 21).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Y GmbH og Hauptzollamt (hovedtoldkontoret, Tyskland) vedrørende sagsøgeren i hovedsagens forpligtelse til at betale told og punktafgifter i forbindelse med indførsel af vanilleoleoresin i Den Europæiske Unions område.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem (herefter »HS«) blev udarbejdet af Toldsamarbejdsrådet, nu Verdenstoldorganisationen, og oprettet ved den internationale konvention, der blev undertegnet i Bruxelles den 14. juni 1983. Denne internationale konvention blev, sammen med ændringsprotokollen hertil af 24. juni 1986, godkendt på Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs vegne ved Rådets afgørelse 87/369/EØF af 7. april 1987 (EFT 1987, L 198, s. 1). KN er baseret på HS. KN gengiver HS' positioner og sekscifrede underpositioner. Alene det syvende og ottende ciffer er underinddelinger, der er specifikke for KN.

4 KN's del I, der indeholder en række indledende bestemmelser, omfatter et afsnit I, der har overskriften »Almindelige bestemmelser«, og hvis punkt A med overskriften »Almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende [KN]« bestemmer:

»Tariferingen af varer i [KN] sker efter følgende regler:

1. Overskrifter til afsnit, kapitler og underkapitler tjener alene til orientering; tariferingen skal ske med hjemmel i positionsteksterne og de til afsnit og kapitler knyttede bestemmelser samt, for så vidt det ikke strider mod de nævnte tekster og bestemmelser, efter nedenstående regler.

[…]«

5 KN's del II med overskriften »Toldtariffen« indeholder afsnit II, der har overskriften »Vegetabilske produkter«, og som bl.a. omfatter kapitel 13 i KN, der selv har overskriften »Schellak og lign.; karbohydratgummier og naturharpikser samt andre plantesafter og

planteekstrakter«, afsnit IV, der har overskriften »Produkter fra fødevareindustrien; drikkevarer, ethanol (ethylalkohol) og eddike; tobak og fabrikerede tobakserstatninger«, og som bl.a. omfatter kapitel 22 i KN, der selv har overskriften »Drikkevarer, ethanol (ethylalkohol) og eddike«, og afsnit VI, der har overskriften »Produkter fra kemiske og nærstående industrier«, og som bl.a. omfatter kapitel 33 i KN, der selv har overskriften »Flygtige vegetabilske olier og resinoider; parfumevarer, kosmetik og toiletmidler«.

6 KN's kapitel 13 indeholder bl.a. følgende positioner og underpositioner:

»[…]

1301	Schellak og lign.; vegetabilske karbohydratgummier, naturharpikser, gummiharpikser og oleoresiner ([f.eks.] balsamer)
1301 20 00	– Gummi arabicum
1301 90 00	– Andre varer
1302	Plantesafter og planteekstrakter; pectinstoffer, pectinater og pectater; agar-agar og andre planteslimer og gelatineringsmidler, også modificerede, udvundet af vegetabilske stoffer
	– Plantesafter og planteekstrakter
[…]	[…]
1302 19	– – Andre varer
1302 19 05	– – – Vanilleoleoresiner

[…]«

7 Bestemmelse 1, litra ij), til kapitel 13 i KN har følgende ordlyd:

»Under pos. 1302 henhører bl.a. lakridssaft, pyrethrumekstrakt, humleekstrakt, aloeekstrakt og opium.

Positionen omfatter derimod ikke:

[…]

ij) flygtige vegetabilske olier, også i fast form, resinoider, ekstraherede oleoresiner, vandfase fra vanddampdestillation, vandige opløsninger af sådanne olier samt tilberedninger på basis af lugtstoffer, af den art, der anvendes til fremstilling af drikkevarer (kapitel 33).«

8 KN's kapitel 22 indeholder pos. 2207, som er sålydende:

»2207	Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på 80% vol. eller derover; ethanol (ethylalkohol) og anden spiritus, denatureret, uanset alkoholindholdet
2207 10 00	– Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på 80% vol. eller derover

2207 20 00	– Ethanol (ethylalkohol) og anden spiritus, denatureret, uanset alkoholindholdet

[…]«

9 KN's kapitel 33 indeholder bl.a. følgende positioner og underpositioner:

»[…]

3301	Flygtige vegetabilske olier (også deterpeneriseret), også i fast form; resinoider; ekstraherede oleoresiner; koncentrater af flygtige vegetabilske olier i fedtstoffer, ikke-flygtige olier, voks eller lignende, fremkommet ved enfleurage eller maceration; terpenholdige biprodukter fra deterpenisering af flygtige vegetabilske olier; vandfase fra vanddampdestillation af flygtige vegetabilske olier samt vandige opløsninger af sådanne olier
[…]	[…]
3301 30 00	– Resinoider
3301 90	– Andre varer
3301 90 10	– – Terpenholdige biprodukter fra deterpenisering af flygtige vegetabilske olier
	– – Ekstraherede oleoresiner
3301 90 21	– – – Af lakrids og af humle
3301 90 30	– – – I andre tillfælde
[…]	[…]
3302	Blandinger af lugtstoffer samt blandinger (herunder alkoholiske opløsninger) på basis af et eller flere af disse stoffer, af den art, der anvendes som råvarer i industrien; andre tilberedninger på basis af lugtstoffer, af den art, der anvendes til fremstilling af drikkevarer
3302 10	– Af den art, der anvendes i fødevare- eller drikkevareindustrien
	– – Af den art, der anvendes i drikkevareindustrien
	– – – Tilberedninger indeholdende samtlige de smagsstoffer, der kendetegner en bestemt drik
3302 10 10	– – – – Med et virkeligt alkoholindhold på over 0,5% vol.
[…]	[…]
3302 10 90	– – Af den art, der anvendes i fødevareindustrien

[…]«

10 Bestemmelse 1 og 2 til kapitel 33 er affattet på følgende måde:

»1. Dette kapitel omfatter ikke:
a) naturlige oleoresiner og vegetabilske ekstrakter henhørende under pos. 1301 eller 1302

[…]

2. Ved »lugtstoffer« (pos. 3302) forstås kun varer henhørende under pos. 3301, lugtgivende bestanddele af disse stoffer eller syntetiske aromastoffer.«

De forklarende bemærkninger til KN og de forklarende bemærkninger til HS

11 De forklarende bemærkninger til Den Europæiske Unions kombinerede nomenklatur (EUT 2019, C 119, s. 1, herefter »de forklarende bemærkninger til KN«) har for så vidt angår pos. 1302 følgende ordlyd:

»Planteekstrakter henhørende under pos. 1302 er rå vegetabilske materialer, som er ekstraheret med f.eks. opløsningsmidler, men ikke yderligere kemisk modificeret eller bearbejdet. Imidlertid tillades inaktive tilsætningsstoffer ([f.eks.] antiklumpningsmidler) og bearbejdning i forbindelse med standardisering og fysisk behandling såsom tørring eller filtrering.«

12 De forklarende bemærkninger offentliggjort af Verdenstoldorganisationen (herefter »de forklarende bemærkninger til HS«) er for så vidt angår pos. 1302 affattet på følgende måde:

»A. Plantesafter og planteekstrakter.

Denne position omfatter plantesafter (planteprodukter sædvanligvis udvundet ved naturlig afsondring eller ved indsnit i planterne) og planteekstrakter (planteprodukter sædvanligvis udvundet ved hjælp af opløsningsmidler). En betingelse er, at safterne og ekstrakterne ikke omfattes af andre mere specificerede positioner i nomenklaturen (se listen over undtagelser i slutningen af nærværende afsnit A).

Disse plantesafter og planteekstrakter adskiller sig fra flygtige vegetabilske olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner henhørende under pos 33.01 ved, at de foruden flygtige lugtstoffer indeholder en langt større mængde af andre plantebestanddele ([f.eks.] klorofyl, tanniner, bitterstoffer, kulhydrater og andre ekstraherbare stoffer).

Under positionen hører bl.a. følgende plantesafter og planteekstrakter:

[…]

21. Vanilleoleoresin (i nogle tilfælde fejlagtigt betegnet »vanilleresinoid« eller »vanilleekstrakt«).

Plantesafter er almindeligvis tyktflydende eller fuldstændig størknede. Planteekstrakter forekommer i flydende form, som pasta eller i fast form. Tinkturer er ekstrakter i alkoholopløsninger, hvormed de er ekstraheret; såkaldte fluid extracts er opløsninger af ekstrakter i [f.eks.] alkohol, glycerol eller mineralolie. Tinkturer og fluid extracts er almindeligvis standardiserede ([f.eks.] kan pyrethrumekstrakt være standardiseret ved tilsætning af mineralolie for at opnå handelskvaliteter med et standardiseret pyrethrinindhold på [f.eks.] 2, 20 eller 25%). Faste ekstrakter fremstilles ved inddampning af opløsningerne. Visse ekstrakter er undertiden

tilsat neutrale stoffer for lettere at kunne pulveriseres ([f.eks.] belladonnaekstrakt, der er tilsat pulveriseret gummi arabicum) eller for at opnå en standardstyrke ([f.eks.] opium, der er tilsat visse mængder stivelse, hvorved der fremkommer en vare med kendt morfinindhold). Tilsætning af sådanne stoffer er uden betydning for tariferingen af disse faste ekstrakter. [Disse ekstrakter må imidlertid ikke underkastes andre ekstraktionsforløb eller rensningsprocesser – såsom kromatografisk rensning – der medfører en forøgelse eller nedbringelse af visse forbindelser eller kategorier af forbindelser i et omfang, der ikke udelukkende kan nås ved den oprindelige opløsningsmiddelekstraktion.]

[…]

Plantesafter og planteekstrakter, der hører under denne position, anvendes almindeligvis som råmateriale til forskellige produkter. De er undtaget fra positionen, hvis de ved tilsætning af andre stoffer får karakter af fødevarer, lægemidler etc. De er ligeledes udelukket fra denne position, når de er yderligere raffineret eller oprenset, [f.eks.] ved kromatografisk oprensning, ultrafiltrering eller yderlige ekstraktionsforløb ([f.eks.] væske-væske-ekstraktion) efter den oprindelige ekstraktion.

[…]

Undtaget fra positionen er flygtige vegetabilske olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner (pos 33.01). […] Ekstraherede oleoresiner adskiller sig fra ekstrakter henhørende under denne position ved, at de 1) er udvundet af naturlige celledelte rå plantematerialer (næsten altid krydderier eller aromatiske planter) ved ekstraktion med et organisk opløsningsmiddel eller supravæsker, og 2) indeholder flygtige lugtstoffer sammen med ikke-flygtige smagsstoffer, som definerer krydderiets eller den aromatiske plantes karakteristiske lugt og smag.

Undtaget fra denne position er endvidere følgende vegetabilske produkter, som hører under mere specificerede positioner i nomenklaturen:

a. Vegetabilske karbohydratgummier, naturharpikser, gummiharpikser og oleoresiner (pos 13.01).

[…]«

13 Hvad angår kapitel 33 har de forklarende bemærkninger til HS følgende ordlyd:

»1. Dette kapitel omfatter ikke:

a) naturlige oleoresiner og vegetabilske ekstrakter henhørende under pos. 1301 eller 1302

[…]

2. Ved »lugtstoffer« (pos. 3302) forstås kun varer henhørende under pos. 3301, lugtgivende bestanddele af disse stoffer eller syntetiske aromastoffer. […]

[Væsentlige olier og ekstraherede oleoresiner henhørende under pos. 3301 er alle fremstillet ved udvinding af plantematerialer.] […]«

14 Hvad angår pos. 3301 fremgår følgende af de forklarende bemærkninger til HS:

»[…]

Ekstraherede oleoresiner, i handelen også kendt som »tilberedte oleoresiner« eller »aromaoleoresiner«, der er udvundet af naturligt cellulært plantemateriale (almindeligvis krydderier eller aromatiske planter), enten ved ekstraktion med et organisk opløsningsmiddel eller med en superkritisk væske. Disse ekstraherede ekstrakter indeholder flygtige lugtgivende stoffer ([f.eks.] flygtige olier) og ikke-flygtige smagsgivende stoffer ([f.eks.] harpikser, fede olier, skarptlugtende bestanddele), som definerer den karakteristiske lugt eller smag af det pågældende krydderi eller aromatiske plante. Indholdet af flygtige vegetabilske olier i disse ekstraherede oleoresiner varierer meget afhængig af krydderiet eller den aromatiske plante. Produkterne anvendes hovedsagelig som smagsstoffer i næringsmiddelindustrien.

Undtaget fra positionen er:

a. Naturlige oleoresiner (pos 13.01).

b. Vegetabilske ekstrakter, ikke andetsteds tariferet ([f.eks.] vandekstraherede oleoresiner), der indeholder flygtige bestanddele og sædvanligvis (bortset fra lugtgivende stoffer) en langt større del af andre plantestoffer (pos. 13.02).

[…]

Flygtige olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner indeholder undertiden små mængder af det opløsningsmiddel, hvormed de er ekstraheret ([f.eks.] ethanol), men dette udelukker dem ikke fra denne position.

Flygtige olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner, der blot er blevet standardiseret ved fjernelse af en del af de væsentlige bestanddele, forbliver under denne position, forudsat at det standardiserede produkts sammensætning stadig ligger inden for rammerne af det, der er gældende for samme art produkter i deres naturlige tilstand. Undtaget er derimod flygtige olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner, der er blevet fraktioneret eller på anden måde modificeret (bortset fra fjernelse af terpenholdige karbonhydrider), således at sammensætningen af det fremkomne produkt afviger i væsentlig grad fra det oprindelige produkt (almindeligvis pos. 33.02). [Udelukket fra denne position er endvidere produkter kombineret med tilsatte opløsningsmidler eller bærestoffer såsom vegetabilsk olie, dextrose eller stivelse (almindeligvis pos. 3302).]

De vigtigste flygtige vegetabilske olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner er anført i tillægget til de forklarende bemærkninger til dette kapitel.

[…]

Ud over de tidligere nævnte undtagelser er følgende varer ligeledes undtaget fra positionen:

a. Vanilleoleoresin (i nogle tilfælde fejlagtigt betegnet »vanilleresinoid« eller »vanilleekstrakt«) (pos 13.02).

[…]«

15 Hvad angår pos. 3302 er de forklarende bemærkninger til HS sålydende:

»Denne position omfatter følgende blandinger, forudsat at de er af den art, der anvendes som råvarer i parfume-, fødevare- eller drikkevareindustrien ([f.eks.] i sukkervarer, som smagsstof til spise- og drikkevarer) eller i andre industrier ([f.eks.] sæbefabrikation):

[…]

3. Blandinger af ekstraherede oleoresiner.

[…]

6. Blandinger af et eller flere lugtstoffer (flygtige olier, resinoider, ekstraherede oleoresiner eller syntetiske aromastoffer) kombineret med tilsatte opløsningsmidler eller bærestoffer såsom vegetabilsk olie, dextrose eller stivelse.

7. Blandinger, med eller uden opløsningsmiddel eller bærestof, eller indeholdende alkohol, af produkter fra andre kapitler ([f.eks.] krydderier) med et eller flere lugtstoffer (flygtige olier, resinoider, ekstraherede oleoresiner eller syntetiske aromastoffer), forudsat at disse blandinger udgør blandingens hovedbestanddel (er karaktergivende for varen).

Produkter opnået ved at fjerne en eller flere af bestanddelene fra en flygtig vegetabilsk olie eller resinoid, således at det fremkomne produkts sammensætning afviger væsentligt fra det oprindelige produkt, betragtes også som blandinger under denne position. […]«

Direktiv 92/83

16 Artikel 20 i direktiv 92/83 er sålydende:

»I dette direktiv forstås ved »ethanol«

– alle varer med et virkeligt alkoholindhold på over 1,2% vol., som henhører under KN-kode 2207 og 2208, selv når disse varer indgår i en vare, der henhører under et andet KN-kapitel

– varer med et virkeligt alkoholindhold på over 22% vol., som henhører under KN-kode 2204, 2205 og 2206

– konsumalkohol, der indeholder produkter, hvad enten disse er i opløsning eller ej.«

17 Artikel 27 i direktiv 92/83, der er indeholdt i direktivets afsnit VII med overskriften »Fritagelser«, har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne fritager produkter, der er omfattet af dette direktiv, for den harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og for at hindre svig, unddragelse eller misbrug, når de

[…]

e) anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.

[…]«

Direktiv 92/12

18 Artikel 24 i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1993, L 76, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 807/2003 af 14. april 2003 (herefter »direktiv 92/12«), fastsatte:

»1. [Europa-]Kommissionen bistås af et udvalg benævnt »Punktafgiftsudvalget«.

2. De foranstaltninger, der er nødvendige for anvendelsen af artikel 5, 7, 15b, 18, 19 og 23, vedtages efter proceduren i stk. 3.

[…]

4. Ud over de foranstaltninger, der er nævnt i stk. 2, undersøger udvalget spørgsmål om anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne om punktafgifter, der rejses af udvalgets formand eller på anmodning af en medlemsstats repræsentant.

5. Udvalget vedtager selv sin forretningsorden.«

Direktiv 2008/118/EF

19 Artikel 43, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12 (EUT 2009, L 9, s. 12) bestemmer:

»Kommissionen bistås af et udvalg benævnt »Punktafgiftsudvalget«.«

20 Artikel 44 i direktiv 2008/118 fastsætter:

»Ud over opgaver i henhold til artikel 43 undersøger Punktafgiftsudvalget de spørgsmål om anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne om punktafgifter, der rejses af udvalgets formand enten på eget initiativ eller på anmodning af en medlemsstats repræsentant.«

Kommissionens punktafgiftsudvalgs retningslinjer nr. 458 af 19. november 2003

21 Det fremgår bl.a. af Kommissionens punktafgiftsudvalgs retningslinjer nr. 458 af 19. november 2003, at »[d]elegationerne er næsten enstemmigt af den opfattelse, at fritagelsen i henhold til artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv [92/83] indrømmes fra fremstillings- eller importtidspunktet for aromastoffer, som er omfattet af KN-kode 1302 19 30, 2106 90 20 og 3302 i den affattelse, der er gældende ved vedtagelsen af [disse] retningslinje[r]«.

Tysk ret

22 § 130 i Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG) (lov om spiritusmonopol) af 8. april 1922 (RGB1. 1922 I, s. 335) fastsætter følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »BranntwMonG«):

»(1) Spiritus samt spiritusholdige varer (produkter) er i afgiftsområdet underlagt spiritusafgift […]

(4) Spiritusholdige varer som omhandlet i stk. 1 er andre alkoholholdige varer end dem, der er nævnt i kapitel 22 i [KN], som fremstilles under anvendelse af spiritus eller indeholder spiritus, og hvis alkoholindhold for flydende varer er højere end 1,2 volumenprocent, for ikke-flydende varer mere end 1 masseprocent.

[…]«

23 § 152, stk. 1, nr. 5, i BranntwMonG, der var gældende frem til den 31. december 2017, og som gennemførte artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 i tysk ret, er sålydende:

»Produkter er fritaget for afgiften, hvis de anvendes erhvervsmæssigt […]

5. ikke-denatureret til fremstilling af aromastoffer til aromatisering af

a) drikkevarer med et alkoholindhold på ikke over 1,2 volumenprocent

b) andre fødevarer, undtagen spiritus og andre alkoholholdige drikkevarer […]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

24 Sagsøgeren i hovedsagen indførte i Tyskland en gyldenbrun og tyndtflydende vare, der lugtede stærkt af vanilje, og som bestod af ca. 85% ethanol, 10% vand, 4,8% tørre restprodukter og et gennemsnitligt vanillinindhold på 0,5% (herefter »den i hovedsagen omhandlede vare«). For at opnå denne vare skal et mellemprodukt først udvindes af en vaniljebælg ved hjælp af ethanol (herefter »mellemproduktet«). Mellemproduktet, som er et sejtflydende, mørkebrunt produkt med stærk lugt, fortyndes derefter med alkohol og vand, således at den i hovedsagen omhandlede vare opnås.

25 Den 10. februar 2016 indgav sagsøgeren i hovedsagen anmeldelse af denne vare under underposition 3302 10 90 i KN med henblik på dens overgang til fri omsætning.

26 Den 25. april 2016 fandt det kompetente Hauptzollamt (hovedtoldkontor), at den nævnte vare skulle tariferes i KN's underposition 1302 19 05, og at den derfor også skulle pålægges spiritusafgift i henhold til tysk ret. Som følge heraf opkrævede det nævnte kontor told og punktafgifter.

27 Den kompetente Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) bekræftede, at den i hovedsagen omhandlede vare henhørte under underposition 1302 19 05 i KN, og at pålæggelsen af told og punktafgifter derfor var forskriftsmæssig. Sagsøgeren i hovedsagen har iværksat revisionsanke til prøvelse af dommen fra Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager)

ved den forelæggende ret, Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), idet den pågældende er af den opfattelse, at den nævnte vare skal tariferes i underposition 3302 10 90 i KN.

28 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorledes underposition 1302 19 05, 3301 90 30 og 3302 10 90 i KN samt artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 skal fortolkes.

29 For det første har den nævnte ret for det første konstateret, at pos. 1302 i KN omfatter plantesafter og planteekstrakter, idet det ifølge de forklarende bemærkninger til HS dog er en betingelse herfor, at de ikke omfattes af andre mere specificerede positioner. Det fremgår ligeledes af disse forklarende bemærkninger, at disse plantesafter og planteekstrakter adskiller sig fra bl.a. oleoresiner ved, at de foruden flygtige lugtstoffer indeholder en langt større mængde vegetabilske stoffer.

30 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at mellemproduktet, der udvindes af vaniljebælgen ved hjælp af et opløsningsmiddel, kan anses for et planteekstrakt. Eftersom mellemproduktet efterfølgende fortyndes i en betragtelig mængde vand og alkohol, er den nævnte ret imidlertid i tvivl om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede vare fortsat kan anses for et planteekstrakt som omhandlet i pos. 1302 i KN.

31 Den forelæggende ret har bl.a. anført, at planteekstrakter ifølge de forklarende bemærkninger til HS ikke længere er omfattet af pos. 1302, når de er blevet tilsat andre produkter og således forarbejdet til tilberedte næringsmidler, og at selv om det fremgår af de forklarende bemærkninger til KN for så vidt angår pos. 1302, at en forarbejdning i forbindelse med standardisering ikke er til hinder for en tarifering af produktet i denne position, er det ikke sikkert, at så betragtelig en fortynding som den i hovedsagen omhandlede fortsat kan anses for en standardisering, ej heller når formålet med denne fortynding – således som sagsøgeren i hovedsagen har bekræftet – er at fastsætte vanillinindholdet til 0,5%.

32 For det andet har den nævnte ret anført, at ekstraherede oleoresiner udtrykkeligt er omfattet af pos. 3301 i KN, og at den i hovedsagen omhandlede vare indeholder de objektive ingredienser, der er nævnt i de forklarende bemærkninger til HS, således at det kan føre til, at varen tariferes i en sådan position. Endvidere er alle ekstraherede oleoresiner i henhold til bestemmelse 1, litra ij), til kapitel 13 i KN udelukket fra dette kapitel og følgelig også fra pos. 1302 i KN.

33 Den nævnte ret har imidlertid ligeledes anført, at det i bestemmelse 1, litra a), i kapitel 33 i KN omvendt præciseres, at vegetabilske ekstrakter henhørende under pos. 1302 er udelukket fra dette kapitel og dermed fra pos. 3301 i KN.

34 For det tredje ønsker den nævnte ret oplysninger om sondringen mellem pos. 3301 og 3302 i KN. Henset til de forklarende bemærkninger til HS er den forelæggende ret af den opfattelse, at pos. 3302 ikke kun omfatter blandinger af flere ekstraherede oleoresiner, men også blandinger af et eller flere lugtstoffer med fortyndingsmidler, således at denne position ligeledes kan anvendes med henblik på tariferingen af den i hovedsagen omhandlede vare, for så vidt som det i det foreliggende tilfælde forholder sig således, at vanilleoleoresinerne, der er baseret på et lugtstof, er blevet fortyndet ved at tilsætte alkohol og vand.

35 For det andet har den forelæggende ret anført, at eftersom den i hovedsagen omhandlede vare indeholder spiritus, pålægges den principielt den punktafgift, der er fastsat i § 130, stk. 1, første punktum, og § 130, stk. 4, i BranntwMonG. Det skal imidlertid stadig afgøres, om denne vare kan

være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i den tidligere § 152, stk. 1, nr. 5, i BranntwMonG, idet besvarelsen af dette spørgsmål forudsætter en fortolkning af artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83, som denne nationale bestemmelse har gennemført, og nærmere bestemt afgøres, hvorledes »aromastoffer« som omhandlet i nævnte artikel 27, stk. 1, litra e), skal forstås.

36 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at Kommissionens punktafgiftsudvalg i sine retningslinjer nr. 458 af 19. november 2003 nåede frem til, at en sådan fritagelse fandt anvendelse fra tidspunktet for fremstilling eller indførsel af aromastoffer, som er omfattet af underposition 1302 19 30 og 2106 90 20 samt pos. 3302 i KN i den affattelse, der var gældende på det nævnte tidspunkt.

37 Ifølge den nævnte ret vil disse retningslinjer være til hinder for, at den i hovedsagen omhandlede vare kan fritages for punktafgift af spiritus, såfremt den skal tariferes i underposition 1302 19 05 eller pos. 3301 i KN. Derimod vil varen være omfattet af denne fritagelse, såfremt den bliver tariferet i pos. 3302 i KN, også selv om produkter henhørende under denne position kan indeholde mere alkohol end produkter henhørende under nomenklaturens pos. 3301.

38 Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om det er muligt for Kommissionens punktafgiftsudvalg på denne måde at begrænse anvendelsesområdet for artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83. Den nævnte ret er nemlig af den opfattelse, at de beføjelser, som dette udvalg er tillagt, ikke giver sidstnævnte tilladelse til at begrænse denne bestemmelses anvendelsesområde.

39 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal KN's underposition 1302 19 05 fortolkes således, at også ekstraheret vanilleoleoresin fortyndet med ethanol og vand, som består af godt 90% (v/v) respektive 85% (m/m) ethanol, op til 10% (m/m) vand, 4,8% (m/m) tørre restprodukter og 0,5% (m/m) vanillin, skal tariferes i denne position, selv om ekstraherede oleoresiner ifølge bestemmelse 1, litra ij), til KN's kapitel 13 ikke henhører under KN's pos. 1302?

2) Henhører varer som beskrevet i det første forelagte spørgsmål under ekstraherede oleoresiner som omhandlet i KN's underposition 3301 90 30?

3) Skal KN's underposition 3302 10 90 fortolkes således, at varer som beskrevet i det første forelagte spørgsmål skal tariferes som en blanding af lugtstoffer eller en blanding (herunder alkoholiske opløsninger) på basis af et eller flere af disse stoffer, af den art, der anvendes i fødevareindustrien?

4) Henhører også varer i KN's underposition 1302 19 05 eller ekstraheret oleoresin i KN's underposition 3301 90 30 under aromastofferne som omhandlet i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv [92/83]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første til det tredje spørgsmål

40 Med det første til det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om KN skal fortolkes således, at en vare, der består af ca. 85% ethanol, 10% vand og 4,8% tørre restprodukter, som har et gennemsnitligt vanillinindhold på 0,5%, og som opnås ved, at et mellemprodukt, der selv er udvundet af vaniljebælge ved hjælp af ethanol, fortyndes i vand og ethanol, skal tariferes i underposition 1302 19 05, i underposition 3301 90 30 eller i underposition 3302 10 90.

41 Indledningsvis skal det for det første fastslås, at KN's pos. 1302, der er indeholdt i denne nomenklaturs kapitel 13, bl.a. vedrører planteekstrakter, mens underposition 1302 19 05 i KN mere specifikt henviser til vanilleoleoresiner.

42 For det andet omfatter pos. 3301 i KN, der er indeholdt i denne nomenklaturs kapitel 33, bl.a. ekstraherede oleoresiner, idet underposition 3301 90 30 i KN nærmere bestemt omfatter andre ekstraherede oleoresiner end lakrids og humle.

43 For det tredje omfatter pos. 3302 i KN, der ligeledes er indeholdt i nævnte kapitel 33, bl.a. blandinger af lugtstoffer samt blandinger, herunder alkoholiske opløsninger, på basis af et eller flere af disse stoffer, af den art, der anvendes som råvarer i industrien. Underposition 3302 10 90 i KN omfatter bl.a. sådanne blandinger, når de kan anvendes i fødevareindustrien.

44 For det fjerde bemærkes, at tarifering i henhold til almindelig tariferingsbestemmelse 1 til KN i princippet skal ske i henhold til positionsteksterne og de til afsnit og kapitler knyttede bestemmelser.

45 I lyset af disse indledende bemærkninger skal det for det første bemærkes dels, at i henhold til bestemmelse 1, andet afsnit, litra ij), til kapitel 13 i KN er »ekstraherede oleoresiner« som omhandlet i pos. 3301 i KN udelukket fra denne nomenklaturs pos. 1302, dels at »vegetabilske ekstrakter«, der henhører under pos. 1302 i KN, er udelukket fra kapitel 33 i KN i medfør af bestemmelse 1, litra a), til nævnte kapitel 33.

46 For at den i hovedsagen omhandlede vare i henhold til den undtagelse, som er fastsat i bestemmelse 1, andet afsnit, litra ij), til kapitel 13 i KN, ikke kan tariferes i underposition 1302 19 05 i KN – der, således som det er blevet anført i nærværende doms præmis 41, vedrører vanilleoleoresiner – men anses for at være ekstraheret oleoresin i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i pos. 3301 i KN, eller for en blanding af lugtstoffer eller en blanding på basis af et af disse stoffer som omhandlet i pos. 3302 i KN, må denne vare derfor under alle omstændigheder ikke være et planteekstrakt som omhandlet i KN's pos. 1302.

47 Dette er ikke tilfældet. Varen synes nemlig at skulle anses for at være et planteekstrakt som omhandlet i pos. 1302 i KN og nærmere bestemt for vanilleoleoresin som omhandlet i underposition 1302 19 05 heri.

48 I denne henseende skal det bemærkes, at den omstændighed, at de forklarende bemærkninger til HS præciserer, at dette systems pos. 1302 kun omfatter planteekstrakter, der ikke er tariferet andetsteds, ikke i sig selv gør det muligt at udelukke, at en vare som den i hovedsagen

omhandlede skal anses for at være et planteekstrakt som omhandlet i pos. 1302 i KN, med den begrundelse, at denne vare kan henhøre under mere specificerede positioner, nærmere bestemt pos. 3301 og 3302 i KN.

49 Det fremgår nemlig på ingen måde af pos. 1302 i KN eller af de forklarende bemærkninger hertil, at denne position skal anses for at være en subsidiær position i modsætning til visse af de positioner i KN, der udtrykkeligt angiver et sådant kendetegn. De forklarende bemærkninger til HS er imidlertid ikke bindende og kan følgelig ikke have forrang for bestemmelserne i KN eller ændre indholdet heraf (jf. i denne retning dom af 3.3.2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, præmis 28 og 47).

50 Under alle omstændigheder følger det af de forklarende bemærkninger til HS, at for så vidt angår pos. 1302 heri er de mere specificerede positioner, hvortil der henvises, de positioner, som er omhandlet i den pågældende bestemmelses punkt A, in fine. Den deri indeholdte liste over varer nævner imidlertid ikke de varer, der er omfattet af pos. 3301 eller 3302 i HS.

51 For det andet skal det i første omgang bemærkes, at det i nærværende doms præmis 24 omhandlede mellemprodukt, selv om det udvindes af vaniljebælge ved hjælp af ethanol, kan anses for vanilleoleoresin som omhandlet i underposition 1302 19 05 i KN.

52 I bestemmelse 1, første afsnit, til kapitel 13 i KN er det nemlig udtrykkeligt anført, at KN's pos. 1302 omfatter »pyrethrumekstrakt«. Ifølge de forklarende bemærkninger til HS bliver dette ekstrakt »udvundet […] ved hjælp af opløsningsmidler«, ligesom det er tilfældet med det mellemprodukt, der er omhandlet i nærværende doms præmis 24.

53 Desuden omfatter KN's pos. 1301 bl.a. naturlige oleoresiner. I modsætning hertil skal vanilleoleoresiner som omhandlet i underposition 1302 19 05 i KN derfor anses for at være et planteekstrakt, der ikke er opnået på »naturlig« vis, men ved hjælp af en teknologisk udvindingsmetode, navnlig ved hjælp af et opløsningsmiddel.

54 En sådan fortolkning bekræftes endvidere af de forklarende bemærkninger til KN vedrørende pos. 1302, hvori det præciseres, at »[p]lanteekstrakter henhørende under pos. 1302 er rå vegetabilske materialer, som er ekstraheret med f.eks. opløsningsmidler«.

55 For det andet er det ganske vist korrekt, at med henblik på at opnå den i hovedsagen omhandlede vare bliver mellemproduktet, således som den forelæggende ret har anført, stærkt fortyndet med ethanol og vand. Det skal imidlertid indledningsvis bemærkes, at et planteekstrakt, således som det fremgår af de forklarende bemærkninger til KN for så vidt angår pos. 1302, fortsat henhører under denne position, selv om det undergår en forarbejdning, der er forbundet med dets standardisering.

56 Tilsvarende bliver det i de forklarende bemærkninger til HS med hensyn til pos. 1302 præciseret, at denne position ligeledes omfatter »fluid extracts«, dvs. »opløsninger af [vegetabilske] ekstrakter i […] alkohol […] almindeligvis standardiserede«, således at der i forbindelse med markedsføringen heraf frembydes et produkt med et standardiseret planteekstraktindhold.

57 Hverken bestemmelserne i KN eller HS eller de forklarende bemærkninger hertil fastsætter i øvrigt nogen maksimalgrænse for de mængder af andre produkter, som kan anvendes med henblik på at standardisere det pågældende planteekstrakt.

58 Det følger heraf, at fortyndingen af et planteekstrakt, når det har til formål at sikre en standardisering af ekstraktet, ikke er til hinder for, at det således fortyndede planteekstrakt fortsat henhører under pos. 1302 i KN.

59 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at fortyndingen af mellemproduktet med alkohol og vand ifølge importøren af den i hovedsagen omhandlede vare netop tjener til i denne vare at fastsætte vanillinindholdet til 0,5% og dermed til at standardisere varen.

60 For det tredje bemærkes, at det i de forklarende bemærkninger til HS for så vidt angår pos. 1302 og 3301 i HS er anført, at planteekstrakter, der henhører under systemets pos. 1302, adskiller sig fra ekstraherede oleoresiner som omhandlet i systemets pos. 3301 ved, at de – foruden flygtige lugtstoffer – sædvanligvis indeholder en langt større mængde af andre plantebestanddele end de i pos. 3301 i HS omhandlede ekstraherede oleoresiner.

61 Dette synes at være tilfældet med den i hovedsagen omhandlede vare, idet andelen af tørre restprodukter fra vaniljebælgen ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, i den nævnte vare er ni gange større end andelen af vanillin.

62 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første til det tredje spørgsmål besvares med, at KN skal fortolkes således, at en vare, der består af ca. 85% ethanol, 10% vand og 4,8% tørre restprodukter, som har et gennemsnitligt vanillinindhold på 0,5%, og som opnås ved, at et mellemprodukt, der selv er udvundet af vaniljebælge ved hjælp af ethanol, fortyndes i vand og ethanol i standardiseringsøjemed, henhører under denne nomenklaturs underposition 1302 19 05.

Det fjerde spørgsmål

63 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at vanilleoleoresiner, som henhører under underposition 1302 19 05 i KN, skal anses for at være »aromastoffer« i denne bestemmelses forstand.

64 Artikel 27 i direktiv 92/83 bestemmer, at medlemsstaterne fritager produkter, der er omfattet af dette direktiv, for den ved direktivet indførte punktafgift, bl.a. når disse produkter anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.

65 Indledningsvis bemærkes, at det følger af selve ordlyden af nævnte artikel 27, at kun produkter, der er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 92/83, kan være omfattet af en fritagelse i henhold til nævnte artikel 27. Det er derimod uden betydning, at disse varer indgår i en vare, der som sådan ikke er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde (jf. i denne retning dom af 12.6.2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, præmis 35-37, og af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 26).

66 Blandt ingredienserne i den i hovedsagen omhandlede vare synes imidlertid kun ethanol at være omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 92/83 i medfør af dette direktivs artikel 20, første led, sammenholdt med pos. 2207 i KN. Det følger heraf, at det kun er denne ingrediens, som kan fritages i overensstemmelse med direktivets artikel 27, idet den dog skal anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.

67 Det skal imidlertid bemærkes, at eftersom begrebet »aromastoffer« hverken er defineret i direktiv 92/83 eller i KN, skal begrebets betydning og rækkevidde ske efter dets sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug, idet der skal tages hensyn til den kontekst, hvori det anvendes, og de mål, der forfølges med den lovgivning, som det udgør en del af (jf. i denne retning dom af 3.9.2014, Deckmyn og Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

68 Begrebet »aromastoffer« henviser i sin sædvanlige betydning til en ingrediens, som giver en smag eller en duft, der er specifik for et bestemt produkt. En sådan fortolkning modsiges i øvrigt ikke af den generelle opbygning af eller formålene med direktiv 92/83.

69 Det følger heraf, at vanilleoleoresiner – forudsat at de opfylder en sådan definition, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – skal anses for at være »aromastoffer« som omhandlet i det nævnte direktivs artikel 27, og at der ikke kan opkræves nogen punktafgifter af det ethanol, som de indeholder, når sådanne aromastoffer er bestemt til fremstilling af levnedsmidler eller ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.

70 Denne fortolkning kan ikke drages i tvivl af de retningslinjer, der er blevet vedtaget af Kommissionens punktafgiftsudvalg, og hvortil den forelæggende ret har henvist.

71 Selv hvis det antages, at hensigten med disse retningslinjer har været at udelukke vanilleoleoresiner fra begrebet »aromastoffer« som omhandlet i artikel 27 i direktiv 92/83, forholder det sig nemlig ikke desto mindre således, at dette udvalgs beføjelser – således som de på det tidspunkt, hvor disse retningslinjer blev vedtaget, var fastsat i artikel 24, stk. 2 og 4, i direktiv 92/12 – var begrænset til vedtagelsen af foranstaltninger vedrørende anvendelsen af de EU-retlige bestemmelser om punktafgifter, uden at det herved var muligt for dette udvalg at ændre disse bestemmelser eller følgelig tilladt for udvalget at begrænse rækkevidden af begrebet »aromastoffer« som omhandlet i nævnte artikel 27.

72 Kommissionens punktafgiftsudvalgs beføjelser – således som de nu er defineret i artikel 43 og 44 i direktiv 2008/118, der ophævede direktiv 92/83 – gør det desuden heller ikke muligt for udvalget at begrænse rækkevidden af et sådant begreb.

73 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at vanilleoleoresiner, som henhører under underposition 1302 19 05 i KN, skal anses for at være »aromastoffer« i denne bestemmelses forstand, forudsat at de udgør en ingrediens, der giver en smag eller en duft, som er specifik for et bestemt produkt.

Sagsomkostninger

74 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

1) **Den i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif indeholdte kombinerede nomenklatur, som ændret ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2015/1754 af 6. oktober 2015, skal fortolkes således, at en vare, der består af ca. 85% ethanol, 10% vand og 4,8% tørre restprodukter, som har et gennemsnitligt vanillinindhold på 0,5%, og som opnås ved, at et mellemprodukt, der selv er udvundet af vaniljebælge ved hjælp af ethanol, fortyndes i vand og ethanol i standardiseringsøjemed, henhører under denne nomenklaturs underposition 1302 19 05.**

2) **Artikel 27, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer skal fortolkes således, at vanilleoleoresiner, som henhører under underposition 1302 19 05 i den i bilag I til forordning nr. 2658/87 indeholdte kombinerede nomenklatur, som ændret ved gennemførelsesforordning 2015/1754, skal anses for at være »aromastoffer« i denne bestemmelses forstand, forudsat at de udgør en ingrediens, der giver en smag eller en duft, som er specifik for et bestemt produkt.**

Underskrifter