ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 7ης Απριλίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό δασμολόγιο – Συνδυασμένη Ονοματολογία – Κατάταξη των εμπορευμάτων – Κλάσεις 1302, 3301 και 3302 – Εκχύλισμα ελαιορητίνης βανίλιας – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Απαλλαγές – Άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄ – Έννοια της "αρωματικής ουσίας" – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής – Αρμοδιότητες»

Στην υπόθεση C-668/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 7ης Ιουλίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Δεκεμβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Y GmbH

κατά

Hauptzollamt,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. Rodin, πρόεδρο τμήματος, Κ. Λυκούργο (εισηγητή), πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, και L. S. Rossi, δικαστή,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: M. Krausenböck

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Y GmbH, εκπροσωπούμενη από τον H. Bleier, Rechtsanwalt,

– το Hauptzollamt, εκπροσωπούμενο από την B. Geyer,

– η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, O. Serdula και J. Vláčil,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις C. Perrin και M. Salyková και τον R. Pethke,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των δασμολογικών διακρίσεων 1302 19 05, 3301 90 30 και 3302 10 90 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, που περιλαμβάνεται στο παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 2015/1754 της Επιτροπής, της 6ης Οκτωβρίου 2015 (ΕΕ 2015, L 285, σ. 1) (στο εξής: ΣΟ), καθώς και του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαδικασίας μεταξύ της Y GmbH και του Hauptzollamt (κεντρικού τελωνείου, Γερμανία), σχετικά με την υποχρέωση της αναιρεσείουσας της κύριας δίκης να καταβάλει δασμούς και ειδικό φόρο κατανάλωσης για την εισαγωγή ελαιορητίνης βανίλιας στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το εναρμονισμένο σύστημα περιγραφής και κωδικοποιήσεως των εμπορευμάτων (στο εξής: ΕΣ) καταρτίσθηκε από το Συμβούλιο Τελωνειακής Συνεργασίας, νυν Παγκόσμιο Οργανισμό Τελωνείων (ΠΟΤ), και θεσπίσθηκε με τη Διεθνή Σύμβαση, η οποία συνήφθη στις Βρυξέλλες στις 14 Ιουνίου 1983. Η διεθνής αυτή σύμβαση εγκρίθηκε, μαζί με το τροποποιητικό της πρωτόκολλο της 24ης Ιουνίου 1986, εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, με την απόφαση 87/369/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Απριλίου 1987 (ΕΕ 1987, L 198, σ. 1). Η ΣΟ στηρίζεται στο ΕΣ. Η ΣΟ επαναλαμβάνει τις εξαψήφιες κλάσεις και διακρίσεις του ΕΣ. Σχηματίζει τις δικές της υποδιαιρέσεις με την προσθήκη έβδομου και όγδοου ψηφίου.

4 Στο πρώτο μέρος της ΣΟ, το οποίο περιλαμβάνει προκαταρκτικές διατάξεις, το σημείο Α, το οποίο τιτλοφορείται «Γενικοί κανόνες για την ερμηνεία της [ΣΟ]», του τίτλου Ι, ο οποίος επιγράφεται «Γενικοί κανόνες», ορίζει τα εξής:

«Η κατάταξη των εμπορευμάτων στη [ΣΟ] πραγματοποιείται σύμφωνα με τις παρακάτω αρχές:

1. Το κείμενο των τίτλων των τμημάτων, των κεφαλαίων ή των υποκεφαλαίων θεωρείται ότι έχει μόνον ενδεικτική αξία, δεδομένου ότι η κατάταξη καθορίζεται νόμιμα σύμφωνα με το κείμενο των κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων ή των κεφαλαίων και σύμφωνα με τους παρακάτω κανόνες, εφόσον αυτοί δεν είναι αντίθετοι προς το κείμενο των εν λόγω κλάσεων και σημειώσεων.

[…]»

5 Το δεύτερο μέρος της ΣΟ, το οποίο επιγράφεται «Πίνακας δασμών», περιλαμβάνει το τμήμα II, με τίτλο «Προϊόντα του φυτικού βασιλείου», στο οποίο εντάσσεται, μεταξύ άλλων, το κεφάλαιο 13 της ΣΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γόμες, ρητίνες και άλλοι χυμοί και εκχυλίσματα φυτικά», το τμήμα IV, με τίτλο «Προϊόντα των βιομηχανιών ειδών διατροφής. Ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξίδι. Καπνά και βιομηχανοποιημένα υποκατάστατα του καπνού», στο οποίο εντάσσεται, μεταξύ άλλων, το κεφάλαιο 22 της ΣΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξίδι», και το τμήμα VI, με τίτλο «Προϊόντα των χημικών βιομηχανιών και των συναφών βιομηχανιών», στο οποίο εντάσσεται, μεταξύ άλλων, το κεφάλαιο 33 της ΣΟ, το οποίο φέρει τον τίτλο «Αιθέρια έλαια και ρητινοειδή. Προϊόντα αρωματοποιίας ή καλλωπισμού παρασκευασμένα και καλλυντικά παρασκευάσματα».

6 Το κεφάλαιο 13 της ΣΟ περιλαμβάνει τις ακόλουθες κλάσεις και διακρίσεις:

«[…]

1301	Γομαλάκα. Γόμες, ρητίνες, γόμες-ρητίνες και ελαιορητίνες (π.χ. βάλσαμα), φυσικές:
1301 20 00	– Γόμα αραβική
1301 90 00	– Άλλα
1302	Χυμοί και εκχυλίσματα φυτικά. Πηκτικές ύλες, πηκτινικές και πηκτικές ενώσεις. Αγάρ-αγάρ και άλλα βλεννώδη και πηκτικά φυτικά παράγωγα, έστω και τροποποιημένα:
	– Χυμοί και εκχυλίσματα φυτικά:
[…]	[…]
1302 19	– Άλλα
1302 19 05	– – – Ελαιορητίνη βανίλιας

[…]».

7 Η σημείωση 1, στοιχείο θ′, του κεφαλαίου 13 της ΣΟ αναφέρει τα εξής:

«Η κλάση 1302 περιλαμβάνει κυρίως το εκχύλισμα γλυκόριζας, πύρεθρου, λυκίσκου, αλόης και το όπιο.

Αντίθετα, εξαιρούνται:

[…]

θ) αιθέρια έλαια, υγρά ή πηγμένα, ρητινοειδή και ελαιορητίνες εκχυλίσεως, καθώς επίσης και αποσταγμένα αρωματικά νερά και υδατικά διαλύματα αιθερίων ελαίων και παρασκευάσματα με βάση ευώδεις ουσίες του είδους των χρησιμοποιουμένων για την παρασκευή ποτών (κεφάλαιο 33)».

8 Το κεφάλαιο 22 της ΣΟ περιλαμβάνει την κλάση 2207, η οποία έχει ως εξής:

«2207	Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 80 % vol ή περισσότερο. Αιθυλική αλκοόλη και αποστάγματα μετουσιωμένα, οποιουδήποτε τίτλου:
2207 10 00	– Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 80 % vol ή περισσότερο
2207 20 00	– Αιθυλική αλκοόλη και αποστάγματα μετουσιωμένα, οποιουδήποτε τίτλου

[…]».

9 Το κεφάλαιο 33 της ΣΟ περιλαμβάνει τις ακόλουθες κλάσεις και διακρίσεις:

«[…]

3301	Αιθέρια έλαια (αποτερπενωμένα ή μη), στα οποία περιλαμβάνονται και εκείνα με την ονομασία "πηγμένα" ή "απόλυτα". Ρητινοειδή. Εκχυλίσματα ελαιορητινών. Συμπυκνωμένα διαλύματα αιθερίων ελαίων σε λίπη, σταθερά λάδια, κεριά ή ανάλογες ύλες, που παίρνονται με απορρόφηση ή εμπότιση. Τερπενικά υποπροϊόντα, κατάλοιπα της αποτερπένωσης των αιθερίων ελαίων. Αποσταγμένα αρωματικά νερά και υδατικά διαλύματα αιθερίων ελαίων:
[…]	[…]
3301 30 00	– Ρητινοειδή
3301 90	– Άλλα:
3301 90 10	– – Τερπενικά υποπροϊόντα, υπολείμματα της αποτερπένωσης των αιθερίων ελαίων
	– – Εκχυλίσματα ελαιορητινών:
3301 90 21	– – – Γλυκόριζας λυκίσκου
3301 90 30	– – – Άλλα
[…]	[…]
3302	Μείγματα ευωδών ουσιών και μείγματα (στα οποία περιλαμβάνονται και τα αλκοολικά διαλύματα) με βάση μία ή περισσότερες από αυτές τις ουσίες, των τύπων που χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες για τη βιομηχανία. Άλλα παρασκευάσματα με βάση ευώδεις ουσίες που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών:
3302 10	– Των τύπων που χρησιμοποιούνται για τις βιομηχανίες ειδών διατροφής ή ποτών:
	– – Των τύπων που χρησιμοποιούνται για τις βιομηχανίες ποτών:
	– – – Παρασκευάσματα που περιέχουν όλους τους γευστικούς παράγοντες που χαρακτηρίζουν ένα ποτό:

3302 10 10	– – – – Που έχουν αλκοολικό τίτλο κατ' όγκο που υπερβαίνει το 0,5 %
[…]	[…]
3302 10 90	– – Των τύπων που χρησιμοποιούνται για τις βιομηχανίες ειδών διατροφής

[…]».

10 Κατά τις σημειώσεις 1 και 2 του κεφαλαίου 33:

«1. Το κεφάλαιο αυτό δεν περιλαμβάνει:
α) φυσικές ελαιορητίνες ή φυτικά ευχυλίσματα τ[ων] κλάσεων 1301 ή 1302·

[…].

2. Για τους σκοπούς της κλάσεως 3302, η έκφραση "ευώδεις ουσίες" αναφέρεται αποκλειστικά στις ουσίες της κλάσεως 3301, τα ευώδη συστατικά που απομονώνονται από τις ουσίες αυτές και τα αρωματικά προϊόντα που λαμβάνονται συνθετικώς.

[…]»

Οι επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ και οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ

11 Οι επεξηγηματικές σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2019, C 119, σ. 1, στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ) αναφέρουν, όσον αφορά την κλάση 1302, τα εξής:

«Τα φυτικά εκχυλίσματα της κλάσης 1302 είναι ακατέργαστες φυτικές πρώτες ύλες που έχουν ληφθεί, για παράδειγμα, με εκχύλιση με διαλύτες και οι οποίες δεν έχουν υποβληθεί σε άλλη χημική τροποποίηση ή επεξεργασία. Επιτρέπονται εντούτοις τα αδρανή πρόσθετα (π.χ. αντισυσσωματωτικά μέσα), η επεξεργασία που σχετίζεται με τυποποίηση και η κατεργασία με φυσικά μέσα, όπως ξήρανση ή διήθηση.»

12 Οι επεξηγηματικές σημειώσεις που δημοσίευσε ο ΠΟΤ (στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ) προβλέπουν, όσον αφορά την κλάση 1302:

«Α) Χυμοί και εκχυλίσματα φυτικά.

Η παρούσα κλάση περιλαμβάνει τους χυμούς (φυτικά προϊόντα που διαχωρίζονται συνήθως χωρίς άλλη παρέμβαση ή αφού κοπούν) και τα φυτικά εκχυλίσματα (φυτικά προϊόντα που λαμβάνονται από φυτικές πρώτες ύλες με τη βοήθεια διαλυτών), υπό την προϋπόθεση ότι δεν αναφέρονται ή δεν περιλαμβάνονται σε περισσότερο εξειδικευμένες κλάσεις της Ονοματολογίας (βλ. τον κατάλογο εξαιρέσεων στο τέλος του σημείου Α της παρούσας επεξηγηματικής σημείωσης).

Οι χυμοί και τα εκχυλίσματα αυτά διακρίνονται από τα αιθέρια έλαια, τα ρητινοειδή και τα εκχυλίσματα ελαιορητινών της κλάσης 3301, καθόσον, εκτός από τα πτητικά αρωματικά συστατικά, έχουν πολύ υψηλότερη περιεκτικότητα σε άλλα φυτικά συστατικά (π.χ. χλωροφύλλη, ταννίνες, πικρές ουσίες, υδατάνθρακες και άλλες εκχυλίσιμες ουσίες).

Η διάκριση αυτή περιλαμβάνει π.χ.:

[…]

21) ελαιορητίνη βανίλιας (ενίοτε εσφαλμένως αποκαλούμενη “ρητινοειδής βανίλια” ή “εκχύλισμα βανίλιας”).

Οι χυμοί είναι γενικά συμπυκνωμένοι ή πηγμένοι. Τα εκχυλίσματα μπορούν να είναι σε υγρή, πολτώδη ή στερεή κατάσταση. Βάμματα είναι τα εκχυλίσματα υπό μορφή αλκοολικού διαλύματος που περιέχουν την αλκοόλη η οποία χρησιμοποιήθηκε για την εκχύλισή τους. Τα λεγόμενα ροώδη εκχυλίσματα είναι διαλύματα εκχυλισμάτων, για παράδειγμα, σε αλκοόλη, γλυκερίνη, ορυκτέλαιο. Τα βάμματα και τα ροώδη εκχυλίσματα κατά κανόνα παίρνουν τίτλο (για παράδειγμα, το εκχύλισμα πύρεθρου που τυποποιείται με την προσθήκη ορυκτέλαιου ούτως ώστε να παρουσιάζει, με σκοπό την εμπορία του, ομοιόμορφη περιεκτικότητα σε πυρεθρίνες σε ποσοστό, για παράδειγμα, 2 %, 20 % ή 25 %). Τα στερεά εκχυλίσματα λαμβάνονται με εξάτμιση του διαλύτη. Ενίοτε ενσωματώνονται σε ορισμένα από αυτά τα στερεά εκχυλίσματα αδρανείς ουσίες είτε για να μπορούν να κονιοποιηθούν ευκολότερα (πρόκειται για την περίπτωση εκχυλίσματος ατρόπου-μπελαντόνα όπου προστίθεται κονιοποιημένη γόμα αραβική) είτε για να μπορούν να τυποποιηθούν, δηλαδή να πάρουν τίτλο (έτσι προστίθενται στο όπιο οι κατάλληλες ποσότητες αμύλου για τη λήψη όπιου που περιέχει σαφώς καθορισμένα ποσοστά μορφίνης). Η προσθήκη τέτοιων ουσιών για παρόμοιους σκοπούς δεν επιφέρει την τροποποίηση της κατατάξεως των εν λόγω στερεών εκχυλισμάτων. Ωστόσο, τα εκχυλίσματα δεν επιτρέπεται να υποβάλλονται σε άλλους κύκλους εκχυλίσεως ή σε διεργασίες καθαρισμού, όπως ο χρωματογραφικός καθαρισμός, που προκαλούν αύξηση ή μείωση ορισμένων ενώσεων ή κατηγοριών ενώσεων σε βαθμό που δεν μπορεί να επιτευχθεί μόνο με την αρχική εκχύλιση με διαλύτες.

[…]

Οι φυτικοί χυμοί και τα εκχυλίσματα αυτής της κλάσης είναι γενικά πρώτες ύλες που προορίζονται για διαφόρους κατασκευαστικούς κλάδους. Αν με την προσθήκη άλλων ουσιών έχουν αποκτήσει τον χαρακτήρα παρασκευασμάτων ειδών διατροφής, φαρμάκων κ.λπ., εξαιρούνται πλέον από την εν λόγω κλάση. Εξαιρούνται επίσης από την παρούσα κλάση όταν είναι ιδιαιτέρως εξευγενισμένα ή καθαρισμένα, ιδίως διά χρωμογραφικού καθαρισμού ή με υπερδιήθηση, ή ακόμη όταν έχουν υποβληθεί σε άλλους κύκλους εκχυλίσεως (π.χ. εκχύλιση υγρού-υγρού) μετά το στάδιο της αρχικής εκχυλίσεως.

[…]

Από την παρούσα κλάση εξαιρούνται τα αιθέρια έλαια, τα ρητινοειδή και τα εκχυλίσματα ελαιορητινών (κλάση 3301). […] Τα εκχυλίσματα ελαιορητινών διακρίνονται από τα εκχυλίσματα της εν λόγω κλάσης, καθώς 1) λαμβάνονται από φυσικές κυτταρικές ακατέργαστες φυτικές πρώτες ύλες (κυρίως καρυκεύματα ή αρωματικά φυτά) είτε μέσω οργανικής εκχυλίσεως με διαλύτες είτε μέσω υπερκρίσιμης εκχυλίσεως υγρού και 2) περιέχουν τις πτητικές αρωματικές ουσίες μαζί με μη πτητικές αρωματικές ουσίες που καθορίζουν τη χαρακτηριστική οσμή ή γεύση των καρυκευμάτων ή αρωματικών φυτών.

Από την παρούσα κλάση εξαιρούνται επίσης τα ακόλουθα προϊόντα φυτικής προελεύσεως που περιλαμβάνονται σε περισσότερο εξειδικευμένες κλάσεις:

α) γόμες, ρητίνες, γόμες-ρητίνες και ελαιορητίνες φυσικές (κλάση 1301).

[…]»

13 Όσον αφορά το κεφάλαιο 33, οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ αναφέρουν τα εξής:

«1. Το κεφάλαιο αυτό δεν περιλαμβάνει:

α) φυσικές ελαιορητίνες ή φυτικά ευχυλίσματα της κλάσης 1301 ή 1302·

[…].

2. Για τους σκοπούς της κλάσεως 3302, η έκφραση "ευώδεις ουσίες" αναφέρεται αποκλειστικά στις ουσίες της κλάσεως 3301, τα ευώδη συστατικά που απομονώνονται από τις ουσίες αυτές και τα αρωματικά προϊόντα που λαμβάνονται συνθετικώς. […]

Όλα τα αιθέρια έλαια και τα εκχυλίσματα ελαιορητινών της κλάσης 3301 εκχυλίζονται από φυτικές πρώτες ύλες. […]»

14 Όσον αφορά την κλάση 3301, οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ αναφέρουν τα εξής:

«[…]

Τα εκχυλίσματα ελαιορητινών, γνωστά επίσης στο εμπόριο με την ονομασία "παρασκευασμένες ελαιορητίνες" ή "ελαιορητίνες μπαχαρικών", λαμβάνονται από φυσικές κυτταρικές ακατέργαστες φυτικές πρώτες ύλες (συνήθως καρυκεύματα ή αρωματικά φυτά) μέσω εκχυλίσεως με οργανικούς διαλύτες ή υπερκριτικά υγρά. Τα εκχυλίσματα αυτά περιέχουν πτητικά αρωματικά συστατικά (π.χ. αιθέρια έλαια) και μη πτητικά αρωματικά συστατικά (π.χ. ρητίνες, λίπη, καυτερά συστατικά), τα οποία καθορίζουν τη χαρακτηριστική οσμή ή γεύση του καρυκεύματος ή του αρωματικού φυτού. Η περιεκτικότητα του εκχυλίσματος ελαιορητίνης σε αιθέρια έλαια διαφέρει πολύ ανάλογα με τα καρυκεύματα ή τα αρωματικά φυτά. Τα προϊόντα αυτά χρησιμοποιούνται κυρίως για να προσδίδουν γεύση και άρωμα στη βιομηχανία ειδών διατροφής.

Εξαιρούνται από την παρούσα κλάση

α) Φυσικές ελαιορητίνες (κλάση 1301).

β) Φυτικά εκχυλίσματα που δεν αναφέρονται ή δεν περιλαμβάνονται αλλού (π.χ. ελαιορητίνες που λαμβάνονται με εκχύλιση σε υδατικό στάδιο), τα οποία περιέχουν πτητικά συστατικά και, συνήθως, (ανεξάρτητα από τις ευώδεις ουσίες) έχουν πολύ υψηλότερη περιεκτικότητα σε άλλα φυτικά συστατικά (κλάση 1302).

[…]

Τα αιθέρια έλαια, τα ρητινοειδή ή τα εκχυλίσματα ελαιορητινών περιέχουν ενίοτε λόγω της εκχυλίσεως μικρές ακόμη ποσότητες οργανικών διαλυτών (π.χ. αιθυλικής αλκοόλης)· αυτό ωστόσο δεν επηρεάζει την κατάταξή τους.

Τα αιθέρια έλαια, τα ρητινοειδή και τα εκχυλίσματα ελαιορητινών, τα οποία μέσω της αφαιρέσεως ή της προσθήκης μέρους των κυρίων συστατικών στοιχείων έχουν απλώς τυποποιηθεί, εξακολουθούν να κατατάσσονται στην κλάση αυτή αν η σύνθεση των τυποποιημένων προϊόντων έχει τα συνήθη για τα προϊόντα του είδους αυτού σε φυσική κατάσταση χαρακτηριστικά. Εξαιρούνται πάντως τα αιθέρια έλαια και τα ρητινοειδή που έχουν τεμαχιστεί σε τέτοια έκταση ή έχουν τροποποιηθεί με άλλον τρόπο (πέρα από την απομάκρυνση τερπενικών υδρογονανθράκων) ώστε η σύνθεση του προϊόντος που προκύπτει να απέχει σημαντικά από εκείνη των αρχικών προϊόντων (γενικώς της κλάσης 3302). Εξαιρούνται επίσης από την παρούσα κλάση τα προϊόντα που παρασκευάζονται με πρόσθετα προϊόντα αραίωσης ή έκδοχα, όπως φυτικό έλαιο, δεξτρόζη ή άμυλα (γενικώς της κλάσης 3302).

Στο παράρτημα των επεξηγηματικών σημειώσεων του παρόντος κεφαλαίου περιλαμβάνεται κατάλογος των κυριότερων ρητινοειδών, αιθέριων ελαίων και εκχυλισμάτων ελαιορητινών.

[…]

Εκτός από τις προαναφερθείσες εξαιρέσεις, η κλάση αυτή δεν περιλαμβάνει:

α) Ελαιορητίνη βανίλιας, ενίοτε εσφαλμένως αποκαλούμενη “ρητινοειδής βανίλια” ή “εκχύλισμα βανίλιας” (κλάση 1302).

[…]»

15 Όσον αφορά την κλάση 3302, οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ αναφέρουν τα εξής:

«Η εν λόγω κλάση περιλαμβάνει, υπό την προϋπόθεση ότι αποτελούν πρώτες ύλες προοριζόμενες για τη βιομηχανία της αρωματοποιίας, την παρασκευή ειδών διατροφής (στην αρτοποιία, τη ζαχαροπλαστική, τον αρωματισμό ποτών κ.λπ.) ή για άλλες βιομηχανίες, όπως για την παρασκευή σαπουνιών:

[…]

3) Μείγματα από εκχυλίσματα ελαιορητινών

[…]

6) Μείγματα μίας ή περισσοτέρων ευωδών ουσιών (αιθέρια έλαια, ρητινοειδή, εκχυλίσματα ελαιορητινών ή αρωματικά προϊόντα που λαμβάνονται συνθετικώς) στα οποία έχουν προστεθεί επιπλέον προϊόντα αραίωσης ή έκδοχα, όπως φυτικό έλαιο, δεξτρόζη ή άμυλο.

7) Μείγματα, έστω αν σε αυτά έχει προστεθεί ένα προϊόν αραίωσης ή έκδοχο ή τα οποία περιέχουν αλκοόλη, προϊόντα άλλων κεφαλαίων (π.χ. καρυκεύματα) με μία ή περισσότερες ευώδεις ουσίες (αιθέρια έλαια, ρητινοειδή, εκχυλίσματα ελαιορυτινών ή αρωματικά προϊόντα που λαμβάνονται συνθετικώς), υπό την προϋπόθεση ότι οι ουσίες αυτές αποτελούν ένα ή περισσότερα από τα βασικά στοιχεία των εν λόγω μειγμάτων.

Τα προϊόντα που λαμβάνονται μέσω εκχυλίσεως ενός ή περισσοτέρων συστατικών από αιθέρια έλαια, ρητινοειδή ή εκχυλίσματα ελαιορητινών ώστε η σύνθεση του προϊόντος που προκύπτει να απέχει σημαντικά από εκείνη του αρχικού προϊόντος, είναι επίσης μείγματα της παρούσας κλάσης. […]»

Η οδηγία 92/83

16 Το άρθρο 20 της οδηγίας 92/83 έχει ως εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας ο όρος “αιθυλική αλκοόλη” περιλαμβάνει:

– όλα τα προϊόντα με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % vol, τα οποία υπάγονται στους κωδικούς ΣΟ 2207 και 2208, ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα αποτελούν μέρος προϊόντος υπαγομένου σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ,

– τα προϊόντα των κωδικών ΣΟ 2204, 2205 και 2206 με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 22 % vol,

– τα οινοπνευματώδη ποτά που περιέχουν προϊόντα σε διάλυμα ή όχι.»

17 Το άρθρο 27 της οδηγίας 92/83, το οποίο περιλαμβάνεται στο επιγραφόμενο «Απαλλαγές» μέρος VII, έχει ως ακολούθως:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα προϊόντα που καλύπτονται από την παρούσα οδηγία από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τους όρους τους οποίους καθορίζουν με σκοπό την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης:

[…]

ε) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2 %·

[…]».

Η οδηγία 92/12

18 Το άρθρο 24 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 807/2003 του Συμβουλίου, της 14ης Απριλίου 2003 (στο εξής: οδηγία 92/12), όριζε τα εξής:

«1. Η [Ευρωπαϊκή] Επιτροπή επικουρείται από επιτροπή, αποκαλούμενη “Επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης”.

2. Τα μέτρα που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των άρθρων 5, 7, 15β, 18, 19 και 23 θεσπίζονται με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παράγραφο 3.

[…]

4. Εκτός από τα μέτρα που αναφέρονται στην παράγραφο 2, η επιτροπή εξετάζει τα θέματα που θέτει ο πρόεδρος, είτε με δική του πρωτοβουλία είτε ύστερα από αίτηση αντιπροσώπου κράτους

μέλους, και τα οποία αφορούν την εφαρμογή των σχετικών με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης κοινοτικών διατάξεων.

5. Η επιτροπή θεσπίζει τον εσωτερικό κανονισμό της.»

Η οδηγία 2008/118/ΕΚ

19 Το άρθρο 43, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, προβλέπει τα εξής:

«Η Επιτροπή επικουρείται από επιτροπή καλούμενη στο εξής “επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης”.»

20 Το άρθρο 44 της οδηγίας 2008/118 ορίζει τα εξής:

«Εκτός από τα καθήκοντά της δυνάμει του άρθρου 43, η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης εξετάζει τα θέματα που θέτει ο πρόεδρός της, είτε με δική του πρωτοβουλία είτε ύστερα από αίτημα αντιπροσώπου κράτους μέλους, σχετικά με την εφαρμογή των σχετικών με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης κοινοτικών διατάξεων.»

Οι κατευθυντήριες γραμμές αριθ. 458 της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης της Επιτροπής, της 19ης Νοεμβρίου 2003

21 Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές αριθ. 458 της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης της Επιτροπής, της 19ης Νοεμβρίου 2003, «[ο]ι αντιπροσωπείες δέχονται σχεδόν ομόφωνα ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της [οδηγίας 92/83] χορηγείται από το χρονικό σημείο της παρασκευής ή της εισαγωγής αρωματικών ουσιών που υπάγονται στους κωδικούς 1302 1930, 2106 9020 και 3302 της ΣΟ, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο εγκρίσεως τ[ων] εν λόγω κατευθυντήρι[ων] γραμμ[ών]».

Το γερμανικό δίκαιο

22 Το άρθρο 130 του Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG) (νόμου για το μονοπώλιο αλκοόλης), της 8ης Απριλίου 1922 (RGBl. 1922 I, σ. 335), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: BranntwMonG), όριζε τα εξής:

«(1) Τα αποστάγματα καθώς και τα οινοπνευματώδη προϊόντα υπόκεινται εντός του φορολογικού εδάφους σε φόρο επί της αλκοόλης […].

(4) Τα οινοπνευματώδη προϊόντα κατά την έννοια της παραγράφου 1 είναι αλκοολούχα προϊόντα άλλα από εκείνα του κεφαλαίου 22 της [ΣΟ], τα οποία παρασκευάζονται με τη χρήση αλκοόλης ή περιέχουν αλκοόλη και των οποίων ο αλκοολικός τίτλος είναι μεγαλύτερος του 1,2 % κατ’ όγκο για τα υγρά προϊόντα και του 1 % κατά μάζα για τα μη υγρά προϊόντα.

[…]»

23 Κατά το άρθρο 152, παράγραφος 1, σημείο 5, του BranntwMonG, όπως ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2017, το οποίο μετέφερε στο γερμανικό δίκαιο το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83:

«Τα προϊόντα απαλλάσσονται από τον φόρο όταν χρησιμοποιούνται για εμπορικούς σκοπούς […]

5. μη μετουσιωμένα για την παρασκευή αρωματικών ουσιών για τον αρωματισμό

α) ποτών με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο όχι μεγαλύτερο του 1,2 %,

β) άλλων ειδών διατροφής, εξαιρουμένων των αποσταγμάτων και άλλων αλκοολούχων ποτών […].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

24 Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης εισήγαγε στη Γερμανία ένα εμπόρευμα χρώματος χρυσοκίτρινου και υδαρές με έντονη οσμή βανίλιας, το οποίο αποτελείται κατά περίπου 85 % από αιθανόλη, κατά 10 % από νερό, κατά 4,8 % από ξηρά κατάλοιπα και έχει μέση περιεκτικότητα σε βανιλλίνη σε ποσοστό 0,5 % (στο εξής: επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα). Για να προκύψει ένα τέτοιο εμπόρευμα λαμβάνεται κατ' αρχάς ένα ενδιάμεσο προϊόν από λοβό βανίλιας μέσω αιθανόλης (στο εξής: ενδιάμεσο προϊόν). Το ενδιάμεσο αυτό προϊόν είναι προϊόν με έντονη οσμή, παχύρρευστο, χρώματος σκούρου καφέ, το οποίο στη συνέχεια αραιώνεται με αλκοόλη και νερό, με αποτέλεσμα να προκύπτει το επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα.

25 Στις 10 Φεβρουαρίου 2016, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης κατέθεσε διασάφηση για τη θέση σε ελεύθερη από δασμούς και φόρους κυκλοφορία του εμπορεύματος αυτού στη διάκριση 3302 10 90 της ΣΟ.

26 Στις 25 Απριλίου 2016, το αρμόδιο Hauptzollamt (κεντρικό τελωνείο) έκρινε ότι το εν λόγω εμπόρευμα κατατάσσεται στη διάκριση 1302 19 05 της ΣΟ και ότι, ως εκ τούτου, υπόκειται επίσης στον φόρο επί της αλκοόλης δυνάμει του γερμανικού δικαίου. Κατά συνέπεια, το Hauptzollamt (κεντρικό τελωνείο) επέβαλε δασμούς και ειδικό φόρο κατανάλωσης.

27 Το αρμόδιο Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) επιβεβαίωσε ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα κατατάσσεται στη διάκριση 1302 19 05 της ΣΟ και ότι, ως εκ τούτου, η επιβολή δασμών και ειδικού φόρου κατανάλωσης ήταν νόμιμη. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου) ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), εκτιμώντας ότι το εμπόρευμα αυτό έπρεπε να καταταγεί στη διάκριση 3302 10 90 της ΣΟ.

28 Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διακρίσεις 1302 19 05, 3301 90 30 και 3302 10 90 της ΣΟ καθώς και στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83.

29 Κατά πρώτον, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει, πρώτον, ότι η κλάση 1302 της ΣΟ περιλαμβάνει τους χυμούς και τα φυτικά εκχυλίσματα, εφόσον, σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ, δεν αναφέρονται ή δεν περιλαμβάνονται σε περισσότερο εξειδικευμένες κλάσεις. Σύμφωνα

πάντοτε με τις επεξηγηματικές αυτές σημειώσεις, οι χυμοί και τα φυτικά εκχυλίσματα διακρίνονται, μεταξύ άλλων, από τις ελαιορητίνες, λόγω του ότι, εκτός από τα πτητικά αρωματικά συστατικά, έχουν πολύ υψηλότερο ποσοστό σε φυτικές ουσίες.

30 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το ενδιάμεσο προϊόν, το οποίο λαμβάνεται από λοβό βανίλιας με τη βοήθεια διαλύτη, πρέπει ενδεχομένως να θεωρηθεί φυτικό εκχύλισμα. Τούτου δοθέντος, δεδομένου ότι το ενδιάμεσο αυτό προϊόν αραιώνεται εν συνεχεία σε σημαντική ποσότητα νερού και αλκοόλης, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον το επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα μπορεί να εξακολουθεί να εκλαμβάνεται ως φυτικό εκχύλισμα, κατά την έννοια της κλάσης 1302 της ΣΟ.

31 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει, μεταξύ άλλων, ότι, σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ, τα φυτικά εκχυλίσματα εξαιρούνται πλέον από την κλάση 1302 όταν με την προσθήκη άλλων ουσιών έχουν αποκτήσει τον χαρακτήρα παρασκευασμάτων ειδών διατροφής και ότι, ακόμη και αν, σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ, όσον αφορά την κλάση 1302, επεξεργασία σχετική με τυποποίηση δεν εμποδίζει την κατάταξη του προϊόντος στην κλάση αυτή, δεν είναι βέβαιο ότι μια τόσο σημαντική αραίωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να εξακολουθεί να εκλαμβάνεται ως τυποποίηση, έστω και αν αποσκοπεί –όπως επιβεβαιώνει η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης– στη ρύθμιση της περιεκτικότητας σε βανιλλίνη στο 0,5 %.

32 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η κλάση 3301 της ΣΟ αφορά ρητώς τα εκχυλίσματα ελαιορητινών και ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα περιέχει τα αντικειμενικά συστατικά που μνημονεύονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ ούτως ώστε να είναι δυνατή η κατάταξη του εμπορεύματος αυτού σε μια τέτοια κλάση. Επιπλέον, βάσει της σημείωσης 1, στοιχείο θ′, του κεφαλαίου 13 της ΣΟ, τα εκχυλίσματα ελαιορητινών εξαιρούνται ρητώς από το κεφάλαιο αυτό και, κατά συνέπεια, και από την κλάση 1302 της ΣΟ.

33 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι, βάσει της σημείωσης 1, στοιχείο α′, του κεφαλαίου 33 της ΣΟ, διευκρινίζεται αντιστρόφως ότι τα φυτικά εκχυλίσματα της κλάσης 1302 εξαιρούνται από το κεφάλαιο αυτό και, ως εκ τούτου, από την κλάση 3301 της ΣΟ.

34 Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη διάκριση μεταξύ της κλάσης 3301 και της κλάσης 3302 της ΣΟ. Λαμβανομένων υπόψη των επεξηγηματικών σημειώσεων του ΕΣ, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η κλάση 3302 δεν περιλαμβάνει μόνον τα μείγματα περισσοτέρων εκχυλισμάτων ελαιορητινών, αλλά και τα μείγματα μίας ή περισσοτέρων ευωδών ουσιών στα οποία έχουν προστεθεί προϊόντα αραίωσης, με αποτέλεσμα η δασμολογική κατάταξη του επίμαχου στην κύρια δίκη εμπορεύματος στην κλάση αυτή να είναι επίσης δυνατή, στο μέτρο που, εν προκειμένω, η ελαιορητίνη βανίλιας, η οποία έχει ως βάση ευώδη ουσία, έχει αραιωθεί με την προσθήκη αλκοόλης και νερού.

35 Κατά δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, δεδομένου ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα περιέχει αλκοόλη, υπόκειται, κατ’ αρχήν, στον ειδικό φόρο κατανάλωσης που προβλέπεται στο άρθρο 130, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, και παράγραφος 4, του BranntwMonG. Εντούτοις, καθίσταται αναγκαίο να διευκρινιστεί αν το εμπόρευμα αυτό μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο πρώην άρθρο 152, παράγραφος 1, σημείο 5, του BranntwMonG, διευκρινιζομένου ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό προϋποθέτει την ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83, το οποίο μεταφέρθηκε στην εθνική έννομη τάξη με την προαναφερθείσα εθνική διάταξη, και, ειδικότερα, καθιστά αναγκαίο να προσδιοριστεί τι πρέπει να νοείται ως «αρωματική ουσία», κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′.

36 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης της Επιτροπής, με τις κατευθυντήριες γραμμές της αριθ. 458, της 19ης Νοεμβρίου 2003, έκρινε ότι η απαλλαγή αυτή χορηγείται από το χρονικό σημείο της παραγωγής ή της εισαγωγής των αρωματικών ουσιών που υπάγονται στις διακρίσεις 1302 19 30, 2106 90 20 και 3302 της ΣΟ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία αυτή.

37 Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι προμνησθείσες κατευθυντήριες γραμμές αποτελούν πρόσκομμα στο να μπορέσει να τύχει το επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα απαλλαγής από τον φόρο επί της αλκοόλης, σε περίπτωση που κατατάσσεται στη διάκριση 1302 19 05 ή στην κλάση 3301 της ΣΟ. Αντιθέτως, το εν λόγω εμπόρευμα τυγχάνει της απαλλαγής αυτής αν κατατάσσεται στην κλάση 3302 της ΣΟ, μολονότι τα προϊόντα που εμπίπτουν στην κλάση αυτή ενδέχεται να περιέχουν μεγαλύτερη ποσότητα αλκοόλης σε σύγκριση με εκείνα που εμπίπτουν στην κλάση 3301.

38 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ωστόσο κατά πόσον η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης δύναται να περιορίζει τοιουτοτρόπως το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83. Συγκεκριμένα, εκτιμά ότι οι αρμοδιότητες που απονέμονται στην επιτροπή αυτή δεν φθάνουν μέχρι του σημείου να της παρέχεται η εξουσία να περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της ως άνω διατάξεως.

39 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει η διάκριση 1302 19 05 της ΣΟ την έννοια ότι περιλαμβάνει επίσης εκχύλισμα ελαιορητίνης βανίλιας αραιωμένο με αιθανόλη και νερό, αποτελούμενο κατά περίπου 90 % (v/v) [κατ’ όγκον] ή 85 % (m/m) [κατά μάζα] από αιθανόλη, κατά 10 % (m/m) κατ’ ανώτατο όριο από νερό, κατά 4,8 % (m/m) από ξηρά κατάλοιπα και κατά 0,5 % (m/m) από βανιλλίνη, μολονότι, σύμφωνα με τη σημείωση 1, στοιχείο θ′, του κεφαλαίου 13 της ΣΟ, τα εκχυλίσματα ελαιορητινών εξαιρούνται από την κλάση 1302 της ΣΟ;

2) Εντάσσονται στα εκχυλίσματα ελαιορητινών κατά την έννοια της διάκρισης 3301 90 30 της ΣΟ εμπορεύματα όπως τα περιγραφόμενα στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα;

3) Έχει η διάκριση 3302 10 90 της ΣΟ την έννοια ότι εμπορεύματα όπως τα περιγραφόμενα στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να κατατάσσονται ως μείγμα ευωδών ουσιών ή μείγμα (περιλαμβανομένων και των αλκοολικών διαλυμάτων) με βάση μία ή περισσότερες από αυτές τις ουσίες, των τύπων που χρησιμοποιούνται για τις βιομηχανίες ειδών διατροφής;

4) Περιλαμβάνονται στις αρωματικές ουσίες, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83, και εμπορεύματα της διάκρισης 1302 19 05 της ΣΟ ή εκχυλίσματα ελαιορητινών της διάκρισης 3301 90 30 της ΣΟ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου, του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

40 Με το πρώτο, το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η ΣΟ έχει την έννοια ότι εμπόρευμα αποτελούμενο κατά 85 % από αιθανόλη, κατά 10 % από νερό, κατά 4,8 % από ξηρά

κατάλοιπα, του οποίου η μέση περιεκτικότητα σε βανιλλίνη είναι 0,5 % και το οποίο λαμβάνεται διά της αραίωσης μέσα σε νερό και αιθανόλη ενός ενδιάμεσου προϊόντος, το οποίο λαμβάνεται αυτό καθεαυτό από λοβούς βανίλιας με τη βοήθεια αιθανόλης, εμπίπτει στη διάκριση 1302 1905, στη διάκριση 3301 9030 ή στη διάκριση 3302 1090 της ονοματολογίας αυτής.

41 Προκαταρκτικώς, διαπιστώνεται, πρώτον, ότι η κλάση 1302 της ΣΟ, η οποία περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 13 της ονοματολογίας αυτής, αφορά, μεταξύ άλλων, τα φυτικά εκχυλίσματα, δεδομένου ότι η διάκριση 1302 1905 της ΣΟ αναφέρει, ειδικότερα, την ελαιορητίνη βανίλιας.

42 Δεύτερον, η κλάση 3301 της ΣΟ, η οποία περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 33 της ονοματολογίας αυτής, αφορά, μεταξύ άλλων, τα εκχυλίσματα ελαιορητινών, δεδομένου ότι η διάκριση 3301 9030 της ΣΟ αφορά, ειδικότερα, τα εκχυλίσματα ελαιορητινών πλην της γλυκόριζας λυκίσκου.

43 Τρίτον, η κλάση 3302 της ΣΟ, η οποία επίσης εντάσσεται στο κεφάλαιο 33, αφορά, μεταξύ άλλων, τα μείγματα ευωδών ουσιών και τα μείγματα (στα οποία περιλαμβάνονται και τα αλκοολικά διαλύματα) με βάση μία ή περισσότερες από αυτές τις ουσίες, των τύπων που χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες για τη βιομηχανία. Η διάκριση 3302 1090 της ΣΟ αφορά, μεταξύ άλλων, τέτοια μείγματα όταν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τις βιομηχανίες ειδών διατροφής.

44 Τέταρτον, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τον γενικό κανόνα 1 της ΣΟ, η δασμολογική κατάταξη καθορίζεται κατ' αρχήν σύμφωνα με το κείμενο των κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων ή των κεφαλαίων.

45 Υπό το πρίσμα των προκαταρκτικών αυτών διαπιστώσεων, επισημαίνεται, πρώτον, αφενός, ότι, σύμφωνα με τη σημείωση 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο θ', του κεφαλαίου 13 της ΣΟ, τα «εκχυλίσματα ελαιορητινών» που αναφέρονται στην κλάση 3301 της ΣΟ εξαιρούνται από την κλάση 1302 της ονοματολογίας αυτής και, αφετέρου, ότι, βάσει της σημείωσης 1, στοιχείο α', του κεφαλαίου 33 της ΣΟ, τα «φυτικά εκχυλίσματα» που εμπίπτουν στην κλάση 1302 της ΣΟ εξαιρούνται από το εν λόγω κεφάλαιο 33.

46 Ως εκ τούτου, προκειμένου, δυνάμει της προβλεπόμενης στη σημείωση 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο θ', του κεφαλαίου 13 της ΣΟ εξαίρεσης, να μην μπορεί το επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα να καταταγεί στη διάκριση 1302 1905 της ΣΟ, η οποία, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως, αφορά την ελαιορητίνη βανίλιας, αλλά να πρέπει να θεωρηθεί ως εκχύλισμα ελαιορητίνης, κατά την έννοια της κλάσης 3301 της ΣΟ, ή ως μείγμα ευωδών ουσιών ή με βάση μία από αυτές τις ουσίες, κατά την έννοια της κλάσης 3302 της ΣΟ, πρέπει, εν πάση περιπτώσει, το εν λόγω εμπόρευμα να μην είναι φυτικό εκχύλισμα, κατά την έννοια της κλάσης 1302 της ΣΟ.

47 Όμως, κάτι τέτοιο δεν ισχύει εν προκειμένω. Πράγματι, το εν λόγω εμπόρευμα φαίνεται ότι πρέπει να θεωρηθεί ως φυτικό εκχύλισμα, κατά την έννοια της κλάσης 1302 της ΣΟ, και, ειδικότερα, ως ελαιορητίνη βανίλιας, κατά την έννοια της διάκρισης 1302 1905 της ΣΟ.

48 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι το γεγονός ότι οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ διευκρινίζουν ότι η κλάση 1302 του ΕΣ αφορά μόνον τα φυτικά εκχυλίσματα που δεν αναφέρονται ή δεν περιλαμβάνονται αλλού δεν αποκλείει, από μόνον του, εμπόρευμα όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη να πρέπει να θεωρηθεί ως φυτικό εκχύλισμα, κατά την έννοια της κλάσης 1302 της ΣΟ, για τον λόγο ότι το εμπόρευμα αυτό θα μπορούσε να εμπίπτει σε περισσότερο εξειδικευμένες κλάσεις, και συγκεκριμένα στις κλάσεις 3301 και 3302 της ΣΟ.

49 Πράγματι, ουδόλως προκύπτει από την κλάση 1302 της ΣΟ και από τις σημειώσεις από τις οποίες αυτή συνοδεύεται ότι η κλάση αυτή πρέπει να θεωρείται ως επικουρική κλάση, σε αντίθεση με ορισμένες από τις κλάσεις της ΣΟ στις οποίες ρητώς αναφέρεται ένα τέτοιο χαρακτηριστικό. Πλην όμως, οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ δεν είναι δεσμευτικές και δεν μπορούν, κατά συνέπεια, να κατισχύουν των διατάξεων της ΣΟ, ούτε να τροποποιήσουν το περιεχόμενό της (πρβλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, σκέψεις 28 και 47).

50 Εν πάση περιπτώσει, από τις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ προκύπτει ότι, όσον αφορά την κλάση 1302 του ΕΣ, οι περισσότερο εξειδικευμένες κλάσεις στις οποίες γίνεται αναφορά είναι αυτές που αναφέρονται στο τέλος του σημείου Α της οικείας σημείωσης. Πάντως, στον κατάλογο των προϊόντων που περιλαμβάνεται σε αυτή δεν αναφέρονται τα προϊόντα των κλάσεων 3301 ή 3302 του ΕΣ.

51 Δεύτερον, επισημαίνεται ότι, κατά πρώτον, μολονότι το ενδιάμεσο προϊόν, περί του οποίου γίνεται λόγος στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, ελήφθη από λοβούς βανίλιας με τη βοήθεια αιθανόλης, μπορεί να χαρακτηριστεί ως ελαιορητίνη βανίλιας, κατά την έννοια της κλάσης 1302 1905 της ΣΟ.

52 Συγκεκριμένα, η σημείωση 1, πρώτο εδάφιο, του κεφαλαίου 13 της ΣΟ προβλέπει ρητώς ότι στην κλάση 1302 της ΣΟ εμπίπτει το «εκχύλισμα πύρεθρου». Πλην όμως, κατά τις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ, το εκχύλισμα αυτό λαμβάνεται «με εξαγωγή με τη βοήθεια οργανικού διαλύτη», όπως και το ενδιάμεσο προϊόν που αναφέρεται στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως.

53 Επιπλέον, η κλάση 1301 της ΣΟ αφορά, μεταξύ άλλων, τις φυσικές ελαιορητίνες. Αντιθέτως, η ελαιορητίνη βανίλιας, κατά την έννοια της διάκρισης 1302 19 05 της ΣΟ, πρέπει επομένως να θεωρηθεί ως φυτικό εκχύλισμα το οποίο δεν λαμβάνεται με «φυσικό» τρόπο, αλλά μέσω τεχνολογικής διαδικασίας εκχύλισης, ιδίως με τη βοήθεια διαλύτη.

54 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται επίσης από τις επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ, όσον αφορά την κλάση 1302, οι οποίες διευκρινίζουν ότι «τα φυτικά εκχυλίσματα της κλάσης 1302 είναι ακατέργαστες φυτικές πρώτες ύλες που έχουν ληφθεί, για παράδειγμα, με εκχύλιση σε διαλύτες».

55 Κατά δεύτερον, είναι βεβαίως αληθές ότι, όπως υπογραμμίζει το αιτούν δικαστήριο, για να προκύψει το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπόρευμα, το ενδιάμεσο αυτό προϊόν αραιώνεται σημαντικά με αιθανόλη και νερό. Εντούτοις, πρέπει να σημειωθεί, κατ' αρχάς, ότι, όπως επισημαίνεται στις επεξηγηματικές σημειώσεις της ΣΟ όσον αφορά την κλάση 1302, ένα φυτικό εκχύλισμα εξακολουθεί να εμπίπτει στην κλάση αυτή, ακόμη και αν υποστεί επεξεργασία που σχετίζεται με την τυποποίησή του.

56 Ομοίως, όσον αφορά την κλάση 1302, οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ διευκρινίζουν ότι στην κλάση αυτή εμπίπτουν επίσης τα «ροώδη εκχυλίσματα», ήτοι «διαλύματα [φυτικών] εκχυλισμάτων σε αλκοόλη […] τα οποία κατά κανόνα παίρνουν τίτλο», ούτως ώστε να παρουσιάζουν, με σκοπό την εμπορία τους, ομοιόμορφη περιεκτικότητα σε φυτικό εκχύλισμα στο προϊόν αυτό.

57 Εξάλλου, ούτε οι διατάξεις της ΣΟ ή του ΕΣ ούτε οι επεξηγηματικές σημειώσεις τους καθορίζουν ανώτατο όριο όσον αφορά τις ποσότητες άλλων προϊόντων δυνάμενων να χρησιμοποιηθούν για την τυποποίηση του σχετικού φυτικού εκχυλίσματος.

58 Επομένως, όταν η αραίωση ενός φυτικού εκχυλίσματος προορίζεται να διασφαλίσει την τυποποίησή του, τούτο δεν εμποδίζει το κατ' αυτόν τον τρόπο αραιωμένο φυτικό εκχύλισμα να εξακολουθεί να εμπίπτει στην κλάση 1302 της ΣΟ.

59 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, κατά τον εισαγωγέα του επίμαχου στην κύρια δίκη εμπορεύματος, η αραίωση του ενδιάμεσου προϊόντος με αλκοόλη και νερό αποσκοπεί ακριβώς στη ρύθμιση, στο εμπόρευμα αυτό, της περιεκτικότητας σε βανιλλίνη στο 0,5 % και, ως εκ τούτου, στην τυποποίησή του.

60 Τρίτον, επισημαίνεται ότι οι επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ αναφέρουν, όσον αφορά τις κλάσεις 1302 και 3301 του ΕΣ, ότι τα φυτικά εκχυλίσματα που εμπίπτουν στην κλάση 1302 διακρίνονται από τα εκχυλίσματα ελαιορητινών, κατά την έννοια της κλάσης 3301, καθόσον, εκτός από τα πτητικά αρωματικά συστατικά, έχουν συνήθως πολύ υψηλότερη περιεκτικότητα σε άλλα φυτικά συστατικά απ' ό,τι τα εκχυλίσματα ελαιορητινών που αναφέρονται στην κλάση 3301 του ΕΣ.

61 Τούτο φαίνεται να συμβαίνει στην περίπτωση του επίμαχου στην κύρια δίκη εμπορεύματος, δεδομένου ότι η περιεκτικότητα σε ξηρά κατάλοιπα του λοβού βανίλιας σε αυτό είναι, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, εννέα φορές μεγαλύτερη από την περιεκτικότητα σε βανιλλίνη.

62 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η ΣΟ έχει την έννοια ότι εμπόρευμα αποτελούμενο κατά 85 % από αιθανόλη, κατά 10 % από νερό, κατά 4,8 % από ξηρά κατάλοιπα, του οποίου η μέση περιεκτικότητα σε βανιλλίνη είναι 0,5 % και το οποίο λαμβάνεται διά της αραίωσης μέσα σε νερό και αιθανόλη ενός ενδιάμεσου προϊόντος, το οποίο λαμβάνεται αυτό καθεαυτό από λοβούς βανίλιας με τη βοήθεια αιθανόλης, εμπίπτει στη διάκριση 1302 1905 της ονοματολογίας αυτής.

Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

63 Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι ελαιορητίνη βανίλιας που εμπίπτει στη διάκριση 1302 1905 της ΣΟ πρέπει να θεωρηθεί ως «αρωματική ουσία», κατά τη διάταξη αυτή.

64 Το άρθρο 27 της οδηγίας 92/83 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα προϊόντα που καλύπτονται από την εν λόγω οδηγία από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που αυτή θεσπίζει, μεταξύ άλλων, όταν τα προϊόντα αυτά χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2 %.

65 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 27 συνάγεται ότι μόνον τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 92/83 μπορούν να τύχουν απαλλαγής δυνάμει του εν λόγω άρθρου 27. Αντιθέτως, ελάχιστη σημασία έχει αν τα προϊόντα αυτά αποτελούν μέρος εμπορεύματος το οποίο, αυτό καθεαυτό, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω οδηγίας (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Ιουνίου 2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, σκέψεις 35 έως 37, και της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 26).

66 Εν προκειμένω, από τα συστατικά του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπορεύματος μόνον η αιθανόλη φαίνεται να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 92/83, δυνάμει του άρθρου της 20, πρώτη περίπτωση, σε συνδυασμό με την κλάση 2207 της ΣΟ. Επομένως, μόνον το συστατικό αυτό μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 27 της εν λόγω οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι χρησιμοποιείται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2 %.

67 Κατόπιν τούτου, υπογραμμίζεται ότι, δεδομένου ότι η έννοια της «αρωματικής ουσίας» δεν ορίζεται ούτε στην οδηγία 92/83 ούτε στη ΣΟ, η σημασία και το περιεχόμενό της πρέπει να καθορίζονται σύμφωνα με το σύνηθες νόημά της στην καθημερινή γλώσσα, λαμβανομένου υπόψη του πλαισίου εντός του οποίου αυτή χρησιμοποιείται και των σκοπών που επιδιώκει η ρύθμιση στην οποία εντάσσεται (πρβλ. απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, Deckmyn et Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

68 Υπό το σύνηθες νόημά της, η έννοια της «αρωματικής ουσίας» παραπέμπει σε ένα συστατικό που προσδίδει μια ιδιαίτερη γεύση ή μια ιδιαίτερη οσμή σε συγκεκριμένο προϊόν. Εξάλλου, η ερμηνεία αυτή δεν αντιφάσκει προς τη γενική οικονομία ή τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 92/83.

69 Επομένως, εφόσον ικανοποιεί έναν τέτοιο ορισμό, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, ελαιορητίνη βανίλιας πρέπει να θεωρηθεί ως «αρωματική ουσία», κατά την έννοια του άρθρου 27 της οδηγίας αυτής, και δεν μπορεί να επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης στην αιθανόλη την οποία περιέχει όταν η εν λόγω αρωματική ουσία χρησιμοποιείται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2 %.

70 Η ερμηνεία αυτή δεν αναιρείται από τις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης της Επιτροπής, τις οποίες μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο.

71 Συγκεκριμένα, ακόμη και αν υποτεθεί ότι με τις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές σκοπείτο να εξαιρεθούν οι ελαιορητίνες βανίλιας από την έννοια της «αρωματικής ουσίας», κατά το άρθρο 27 της οδηγίας 92/83, γεγονός παραμένει ότι οι αρμοδιότητες της επιτροπής αυτής, όπως αυτές καθορίζονταν, κατά τον χρόνο εκδόσεως των εν λόγω οδηγιών, στο άρθρο 24, παράγραφοι 2 και 4, της οδηγίας 92/12, περιορίζονταν στη λήψη μέτρων για την εφαρμογή των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, χωρίς να της παρέχεται η εξουσία τροποποίησης των εν λόγω διατάξεων ούτε, συνακόλουθα, περιορισμού του περιεχομένου της έννοιας της «αρωματικής ουσίας», κατά το εν λόγω άρθρο 27.

72 Επιπλέον, οι αρμοδιότητες της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης της Επιτροπής, όπως ορίζονται πλέον στα άρθρα 43 και 44 της οδηγίας 2008/118, η οποία κατήργησε την οδηγία 92/83, δεν της επιτρέπουν κατά μείζονα λόγο να περιορίσει το περιεχόμενο της έννοιας αυτής.

73 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι ελαιορητίνη βανίλιας που εμπίπτει στη διάκριση 1302 1905 της ΣΟ πρέπει να θεωρηθεί ως «αρωματική ουσία», κατά τη διάταξη αυτή, υπό την προϋπόθεση ότι αποτελεί συστατικό που προσδίδει μια ιδιαίτερη γεύση ή μια ιδιαίτερη οσμή σε συγκεκριμένο προϊόν.

Επί των δικαστικών εξόδων

74 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Η Συνδυασμένη Ονοματολογία, που περιλαμβάνεται στο παράρτημα I του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 2015/1754 της Επιτροπής, της 6ης Οκτωβρίου 2015, έχει την έννοια ότι εμπόρευμα αποτελούμενο κατά 85 % από αιθανόλη, κατά 10 % από νερό, κατά 4,8 % από ξηρά κατάλοιπα, του οποίου η μέση περιεκτικότητα σε βανιλλίνη είναι 0,5 % και το οποίο λαμβάνεται διά της αραίωσης μέσα σε νερό και αιθανόλη ενός ενδιάμεσου προϊόντος, το οποίο λαμβάνεται αυτό καθεαυτό από λοβούς βανίλιας με τη βοήθεια αιθανόλης, εμπίπτει στη διάκριση 1302 1905 της ονοματολογίας αυτής.**

2) **Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά, έχει την έννοια ότι ελαιορητίνη βανίλιας που εμπίπτει στη διάκριση 1302 1905 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, που περιλαμβάνεται στο παράρτημα I του κανονισμού 2658/87, όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό 2015/1754, πρέπει να θεωρηθεί ως «αρωματική ουσία», κατά τη διάταξη αυτή, υπό την προϋπόθεση ότι αποτελεί συστατικό που προσδίδει μια ιδιαίτερη γεύση ή μια ιδιαίτερη οσμή σε συγκεκριμένο προϊόν.**

(υπογραφές)