Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

7. aprill 2022*

Eelotsusetaotlus – Ühine tollitariifistik – Kombineeritud nomenklatuur – Kauba klassifitseerimine – Rubriigid 1302, 3301 ja 3302 – Vanilje õlivaiguekstraktid – Aktsiis – Direktiiv 92/83/EMÜ – Maksuvabastused – Artikli 27 lõike 1 punkt e – Mõiste „lõhna- ja maitseaine“ – Direktiiv 92/12/EMÜ – Euroopa Komisjoni aktsiisikomitee – Pädevus

Kohtuasjas C-668/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 7. juuli 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. detsembril 2020, menetluses

Y GmbH

versus

Hauptzollamt,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president S. Rodin, neljanda koja president C. Lycourgos (ettekandja) ja kohtunik L. S. Rossi,

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: M. Krausenböck,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Y GmbH, esindaja: *Rechtsanwalt* H. Bleier,

– Hauptzollamt, esindaja: B. Geyer,

– Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, O. Serdula ja J. Vláčil,

– Euroopa Komisjon, esindajad: C. Perrin, M. Salyková ja R. Pethke,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 23. juuli 1987. aasta määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1987, L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382) I lisas, mida on muudetud komisjoni 6. oktoobri 2015. aasta rakendusmäärusega (EL) 2015/1754 (ELT 2015, L 285, lk 1), sisalduva kombineeritud nomenklatuuri (edaspidi „KN“) alamrubriike 1302 19 05, 3301 90 30 ja 3302 10 90 ning nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/83/EMÜ alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (ELT 1992, L 316, lk 21; ELT eriväljaanne 09/01, lk 206) artikli 27 lõike 1 punkti e.

2 Taotlus on esitatud Y GmbH ja Hauptzollamti (Saksamaa peatolliamet) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab põhikohtuasja kaebaja kohustust tasuda vanilje õlivaigu Euroopa Liitu importimisel tollimaks ja aktsiis.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kaupade kirjeldamise ja kodeerimise harmoneeritud süsteemi (edaspidi „HS“) töötas välja Tollikoostöö Nõukogu, nüüd Maailma Tolliorganisatsioon (WCO), ning see kehtestati 14. juunil 1983 Brüsselis sõlmitud rahvusvahelise konventsiooniga. Rahvusvaheline konventsioon kiideti koos selle 24. juuni 1986. aasta muutmisprotokolliga Euroopa Majandusühenduse nimel heaks nõukogu 7. aprilli 1987. aasta otsusega 87/369/EMÜ (EÜT 1987, L 198, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 288). KN põhineb HSil. KNiga on üle võetud HSi rubriigid ja kuuekohalised alamrubriigid. Ainult seitsmes ja kaheksas number tähistavad KNi enda alajaotisi.

4 Eelsätteid sisaldava KNi esimese osa I jao „Üldreeglid“ A osas „Kaupade [KNi] klassifitseerimise üldreeglid“ on sätestatud:

„Kaupade [KNi] klassifitseerimine toimub järgmiste põhimõtete kohaselt.

1. Jaotiste, kaubagruppide ja alamgruppide nimetused on antud suunaval eesmärgil; ametlik klassifitseerimine peab toimuma lähtuvalt rubriikide kirjeldustest ja vastavate jaotiste ja gruppide märkustest ning alljärgnevatest sätetest tingimusel, et need rubriigid või märkused ei näe ette muud.

[…]“.

5 KNi teises osas „Tollimaksude loend“ asub II jaotis „Taimsed tooted“, milles on muu hulgas KNi grupp 13 „Šellak, kummivaigud, vaigud ja muud taimemahlad ja -ekstraktid“, IV jaotis „Valmistoidukaubad; joogid, alkohol ja äädikas; tubakas ja tööstuslikud tubakaasendajad“, milles

on muu hulgas KNi grupp 22 „Joogid, alkohol ja äädikas“, ja VI jaotis „Keemiatööstuse ja sellega seotud tööstusharude tooted“, milles on muu hulgas KNi grupp 33 „Eeterlikud õlid ja resinoidid; parfümeeria- ja kosmeetikatooted ning hügieenivahendid“.

6 KNi grupp 13 sisaldab konkreetsemalt järgmisi rubriike ja alamrubriike:

„[…]

1301	Šellak; vaigud, looduslikud kummivaigud ja õlivaigud (näiteks palsamid):
1301 20 00	– kummiaraabik
1301 90 00	– muud
1302	Taimemahlad ja -ekstraktid; pektiinid, pektinaadid ja pektaadid; agar-agar, taimeliimid ja paksendajad, modifitseeritud või modifitseerimata
	– taimemahlad ja -ekstraktid:
[…]	[…]
1302 19	– – muud
1302 19 05	– – – vanilje õlivaik

[…]“.

7 KNi grupi 13 märkuse 1 punktis ij on märgitud:

„1. Rubriiki 1302 kuuluvad muu hulgas ka lagritsa-, püreetri-, humala-, aaloe- ja oopiumiekstraktid.

Sellesse rubriiki ei kuulu:

[…]

ij) eeterlikud õlid, tahked valmistised, absoluteeritud valmistised, resinoidid, ekstraheeritud õlivaigud, eeterlike õlide vesidestillaadid või vesilahused või jookide valmistamiseks kasutatavad lõhnaaine preparaadid (grupp 33)“.

8 KNi grupp 22 sisaldab rubriiki 2207, mis on sõnastatud järgmiselt:

„2207	Denatureerimata etüülalkohol alkoholisisaldusega vähemalt 80% mahust; denatureeritud etüülalkohol ja muud denatureeritud piiritusjoogid, mis tahes alkoholisisaldusega:
2207 10 00	– denatureerimata etüülalkohol alkoholisisaldusega vähemalt 80% mahust
2207 20 00	– denatureeritud etüülalkohol jm piiritusjoogid, mis tahes alkoholisisaldusega

[…]“.

9 KNi grupp 33 sisaldab järgmisi rubriike ja alamrubriike:

„[…]

3301	Eeterlikud õlid, mis sisaldavad või ei sisalda terpeene, k.a tahked või absoluteeritud valmistised; resinoidid; õlivaiguekstraktid; eeterlike õlide kontsentraadid rasvades, mittelenduvates õlides, vahades vms keskkonnas (saadud anfloraaži või leotamise teel); terpeenid, mis saadakse kõrvalsaadustena eeterlike õlide vabastamisel terpeenidest; eeterlike õlide veeaurudestillaadid ja vesilahused
[…]	[…]
3301 30 00	– resinoidid
3301 90	– muud:
3301 90 10	– – terpeenid, mis saadakse kõrvalsaadustena eeterlike õlide vabastamisel terpeenidest
	– – õlivaiguekstraktid:
3301 90 21	– – – lagritsast ja humalast
3301 90 30	– – – muud
[…]	[…]
3302	Lõhnaainesegud ning ühe või mitme lõhnaaine baasil valmistatud ained ja segud (k.a alkohollahused), kasutamiseks tööstustoormena; muud valmistised lõhnaainete baasil, jookide valmistamiseks
3302 10	– kasutamiseks toiduainetööstuses ja jookide tootmisel
	– – kasutamiseks jookide tootmisel
	– – – valmistised, mis sisaldavad kõiki jooki iseloomustavaid aroomiaineid
3302 10 10	tegeliku alkoholisisaldusega üle 0,5% mahust
[…]	[…]
3302 10 90	kasutamiseks toiduainetööstuses

[…]“.

10 Grupi 33 märkuste 1 ja 2 kohaselt:

„1. Sellesse gruppi ei kuulu:
a) rubriikide 1301 ja 1302 looduslikud õlivaigud ja taimeekstraktid;

[…]

2. Rubriigis 3302 tähistatakse terminiga „lõhnaained“ ainult rubriigis 3301 nimetatud aineid, neist eraldatud lõhnaingrediente ja sünteetilisi aroomiaineid.

[…]“.

KNi selgitavad märkused ja HSi selgitavad märkused

11 Euroopa Liidu kombineeritud nomenklatuuri selgitavates märkustes (ELT 2019, C 119, lk 1; edaspidi „KNi selgitavad märkused“) on rubriigi 1302 kohta kirjas:

„Rubriigi 1302 taimeekstraktid on taimsed toorained, mis on näiteks lahustitega ekstraheeritud ega ole järgnevalt keemiliselt modifitseeritud ega töödeldud. Inertsed lisaained (nt paakumisvastased ained) ja standardimisega seotud või füüsiline töötlemine (nt kuivatamine või filtrimine) on siiski lubatud.“

12 WCO avaldatud selgitavates märkustes (edaspidi „HSi selgitavad märkused“) on rubriigi 1302 kohta kirjas:

„A) Taimsed mahlad ja ekstraktid

Taimsed mahlad (taimsed tooted, mis on tavaliselt saadud naturaalsel eksudatsioonil või intsisioonil) ja ekstraktid (ekstraheeritud mingi lahustiga originaalsest taimematerjalist) kuuluvad sellesse rubriiki eeldusel, et neid pole täpselt mainitud või kaasa arvatud nomenklatuuri spetsiaalsetes rubriikides (vt erandite loetelu osa (A) lõpus).

Need taimsed mahlad ja ekstraktid erinevad rubriigi 3301 eeterlikest õlidest, resinoididest ja oleovaikudest selle poolest, et, arvestamata lenduvaid lõhnaaineid, need sisaldavad tunduvalt suuremas proportsioonis muid taimseid aineid (näiteks klorofüll, tanniin, mõrud osakesed, karbohüdraadid ja muud ekstraheerivad ained).

Siia kuuluvad järgmised taimsed mahlad ja ekstraktid:

[…]

21) vanilli oleovaigud (mida vahel ekslikult nimetatakse „vanilli resinoidiks“ või „vanilli ekstraktiks“).

Mahlad on enamasti muudetud tihedamaks või paksemaks. Ekstraktid võivad olla vedeliku, pasta või tahkel kujul. „Tinktuurid“ on ekstraktid, mis on alles lahustunud alkoholis, mille abil neid ekstraheeritakse, nn „vedelad ekstraktid“ on ekstraktide lahused näiteks alkoholiga, glütserooliga või mineraalõliga. Tinktuurid ja vedelad ekstraktid on tavaliselt standardiseeritud (näiteks püreetriekstrakt võib olla standardiseeritud mineraalõli lisamisega, et saavutada standardse püretriinisisaldusega kaubanduslikke sorte, näiteks 2%, 20% või 25%). Tahked ekstraktid on saadud lahuse aurutamisel. Mõnikord lisatakse teatud ekstraktidele inertaineid, et neid saaks lihtsamini pulbristada (näiteks belladonna ekstrakt, millele lisatakse kummiaraabiku pulbrit), või et saavutada standardset kangust (näiteks lisatakse oopiumile teatud koguses tärklist, et toode saavutaks kindla morfiinisisalduse). Taoliste ainete lisamine ei mõjuta nende tahkete ekstraktide klassifitseerimist. Ekstraktid ei tohi siiski olla saadud täiendavate ekstraheerimistsüklite ja puhastusprotsesside, näiteks kromatograafilise puhastamise teel, mis suurendavad või vähendavad teatud ühendite või ühendi klasside sellist taset, mida ei saa saavutada ainult esialgse lahustiekstraktsiooni abil.

[…]

Selle rubriigi mahlad ja ekstraktid on tavaliselt toormaterjaliks erinevatele toodetele. Need ei kuulu sellesse rubriiki juhul, kui neil on teiste ainete lisamise tõttu toidukaupadele, medikamentidele jne iseloomulikud omadused. Ühtlasi on nad välistatud antud rubriigist, kui kõnealused tooted on väga rafineeritud või puhastatud, näiteks kromatograafilise puhastamise, ultrafiltratsiooni või täiendava ekstraktsioonitsükliga (nt vedelik-vedelikekstraheerimine) pärast esialgset ekstraheerimist.

[…]

Sellesse rubriiki ei kuulu eeterlikud õlid, resinoidid ja ekstraheeritud oleovaigud (rubriik 3301). […] Ekstraheeritud oleovaigud erinevad selle rubriigi ekstraktidest selle poolest, et 1) need on saadud naturaalsetest rakulistest taimsetest materjalidest (peaaegu alati vürtsid või lõhnataimed), kas orgaanilise lahusega või ülilenduva vedelikuga ekstraheerimisel, ja 2) sisaldavad lenduvaid lõhnaaineid koos mittelenduvate maitsestavate osakestega, mis määravad vürtsile või aromaatsele ainele iseloomuliku lõhna ja maitse.

Lisaks ei kuulu sellesse rubriiki järgmised taimsed tooted, mis on klassifitseeritud spetsiaalsetesse rubriikidesse selles nomenklatuuris:

a) looduslikud kummid, vaigud, kummivaigud, oleovaigud ja palsamid (rubriik 1301).

[…]“.

13 Grupi 33 kohta on HSi selgitavates märkustes täpsustatud:

„1. Sellesse gruppi ei kuulu:

a) rubriikide 1301 ja 1302 looduslikud õlivaigud ja taimeekstraktid;

[…]

2. Rubriigis 3302 tähistatakse terminiga „lõhnaained“ ainult rubriigis 3301 nimetatud aineid, neist eraldatud lõhnaingrediente ja sünteetilisi aroomiaineid. […]

Eeterlikud õlid ja ekstraheeritud õlivaigud rubriigist 3301 on kõik ekstraheeritud taimsetest materjalidest. […]“.

14 Rubriigi 3301 kohta on HSi selgitavates märkustes kirjas:

„[…]

Õlivaiguekstraktid, mida tuntakse ka „valmis looduslike vaikudena“ või „vürtsi õlivaikudena“, saadakse looduslikust taimsest rakulisest toormaterjalist (tavaliselt vürtsidest või aromaatsetest taimedest) kas orgaanilise selektiivse lahustiga või superkriitilise vedela ekstraktsiooniga. Need ekstraktid sisaldavad lenduvaid lõhnaaineid (näiteks eeterlikud õlid) ja mittelenduvaid maitseaineid (näiteks vaigud, rasvaõlid, teravamaitselised ained), mis iseloomustavad vürtsi või lõhnataime lõhna või maitset. Nende õlivaiguekstraktide eeterlike õlide sisaldus varieerub tugevasti sõltuvalt vürtsist või lõhnataimest. Neid tooteid kasutatakse põhiliselt maitseainetena toiduainetetööstuses.

Sellesse rubriiki ei kuulu:

a) Looduslikud õlivaigud (rubriik 1301).

b) Taimeekstraktid, mis on mujal täpsemalt määratlemata või kaasaarvamata (näiteks vesi-ekstraheeritud) ning mis sisaldavad lenduvaid komponente ja mis tavaliselt (lahus lõhnaainetest) omavad suuremal hulgal taimseid aineid, klassifitseeritakse rubriiki 1302.

[…]

Eeterlikud õlid, resinoidid ja õlivaiguekstraktid sisaldavad mõnikord vähesel määral lahusteid, mida on kasutatud nende ekstraktsioonil (näiteks etüülalkohol). See asjaolu ei välista neid käesolevast rubriigist.

Eeterlikud õlid, resinoidid ja õlivaiguekstraktid, mida on standardiseeritud mõnede põhikomponentide lisamise või eemaldamise teel, klassifitseeritakse käesolevasse rubriiki, tingimusel, et toote komponentide koostise vahekord vastab loodusliku toote koostisele. Seejuures eeterlikud õlid, resinoidid ja õlivaiguekstraktid, mida on fraktsioneeritud või mingil muul viisil modifitseeritud (v. a terpeensete süsivesinike eemaldamine) nii, et nende koostis erineb oluliselt esmasest tootest, ei kuulu käesolevasse rubriiki (üldiselt klassifitseeritakse rubriiki 3302). Rubriiki ei kuulu ka tooted, millele on lisatud vedeldeid või kandjaid nagu taimeõlid, dekstroos või tärklis (üldiselt klassifitseeritakse rubriiki 3302).

Põhilised eeterlikud õlid, resinoidid ja õlivaiguekstraktid on loetletud nimekirjas grupi selgitavate märkuste lisas.

[…]

Lisaks ülaltoodule ei kuulu sellesse rubriiki veel järgmised tooted:

a) vanilli õlivaik (vahel ekslikult „vanilli resinoidi“ või „vanilli ekstraktina“ nimetatud) (rubriik 1302).

[…]“.

15 Rubriigi 3302 kohta on HSi selgitavates märkustes ette nähtud:

„Sellesse rubriiki kuuluvad järgmised segud tingimusel, et neid kasutatakse toorainena parfümeeria, toiduainete ja jookide tootmisel (näiteks kondiitritoodetes, toiduainete aromatiseerimisel, jookides) või teistes tööstusharudes (näiteks seebitootmine):

[…]

3) Õlivaiguekstraktide segud.

[…]

6) Segud ühest või rohkemast lõhnaainest (näiteks eeterlikud õlid, resinoidid, õlivaiguekstraktid või sünteetilised aroomained), kombineeritud lisatud vedeldite või kandjatega nagu taimeõli, dekstroos või tärklis.

7) Segud, hoolimata sellest, kas need on kombineeritud vedeldite või kandjatega või sisaldavad alkohole, teiste rubriikide (näiteks vürtsid) ühte või rohkemat lõhnaainet (eeterlikud õlid, resinoidid, õlivaiguekstraktid ja sünteetilised aroomained) sisaldavad tooted, tingimusel, et viimased on segu aluseks.

Samuti kuuluvad sellesse rubriiki tooted, mis on saadud ühe või mitme komponendi eraldamisel eeterlikust õlist, resinoidist või õlivaiguekstraktist, mille tulemusena saadav toode erineb tunduvalt esialgsest. […]“.

Direktiiv 92/83

16 Direktiivi 92/83 artiklis 20 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis tähendab mõiste „etanool“ järgmist:

– kõik tooted, mille tegelik alkoholisisaldus on üle 1,2 mahuprotsendi ja mis kuuluvad CN-koodide 2207 ja 2208 alla, isegi juhul, kui need tooted moodustavad osa tootest, mis kuulub [KNi] teise kaubagruppi;

– CN-koodide 2204, 2205 ja 2206 alla kuuluvad tooted, mille tegelik alkoholisisaldus on üle 22 mahuprotsendi,

– tooted, mis võivad joogipiiritust sisaldada vesilahusena.“

17 Direktiivi 92/83 artikkel 27, mis asub direktiivi VII jaos „Erandid“, on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käesolevas direktiivis käsitletud tooted ühtlustatud aktsiisimaksust tingimustel, mille nad sätestavad selleks, et tagada aktsiisivabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida aktsiisimaksupettusi, aktsiisi tasumisest hoidumist ja muid kuritarvitusi:

[…]

e) kui tooteid kasutatakse lõhna- ja maitseainetena toiduainete ja mittealkohoolsete jookide valmistamisel, mille alkoholisisaldus ei ole suurem kui 1,2 mahuprotsenti;

[…]“.

Direktiiv 92/12

18 Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179), mida on muudetud nõukogu 14. aprilli 2003. aasta määrusega (EÜ) nr 807/2003 (edaspidi „direktiiv 92/12“), artiklis 24 oli sätestatud:

„1. [Euroopa] Komisjoni abistab komitee, mida nimetatakse aktsiisikomiteeks.

2. Artiklite 5, 7, 15b, 18, 19 ja 23 rakendamiseks vajalikud meetmed võetakse vastu lõikes 3 sätestatud korra kohaselt.

[…]

4. Lisaks lõikes 2 nimetatud meetmetele vaatab komitee eesistuja omal algatusel või liikmesriigi esindaja taotlusel läbi ühenduse aktsiisisätete kohaldamisega seotud küsimusi.

5. Komitee võtab vastu oma töökorra.“

Direktiiv 2008/118/EÜ

19 Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12, artikli 43 lõikes 1 on ette nähtud:

„Komisjoni abistab komitee (edaspidi „aktsiisikomitee“).“

20 Artiklis 44 on sätestatud:

„Lisaks artiklis 43 nimetatud ülesannetele vaatab aktsiisikomitee eesistuja omal algatusel või liikmesriigi esindaja taotlusel läbi ühenduse aktsiisisätete kohaldamisega seotud küsimusi.“

Komisjoni aktsiisikomitee 19. novembri 2003. aasta suunis nr 458

21 Komisjoni aktsiisikomitee 19. novembri 2003. aasta suunisest nr 458 nähtub eelkõige, et „[d]elegatsioonid on peaaegu ühehäälselt seisukohal, et direktiivi [92/83] artikli 27 lõike 1 punkti e kohast aktsiisivabastust kohaldatakse alates tootmise või impordi ajast lõhna- ja maitseainetele, mis kuuluvad [KNi] rubriikidesse 1302 19 30, 2106 90 20 ja 3302 käesoleva suunise vastuvõtmise ajal kehtivas redaktsioonis“.

Saksamaa õigus

22 Piiritusjookide monopoli seaduse (Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG)), mis võeti vastu 8. aprillil 1922 (*RGBl*, 1922 I, lk 335), põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni §-s 130 on sätestatud:

„1. Piiritusjoogid ja piiritusjooki sisaldav kaup (tooted) maksustatakse maksustamisterritooriumil alkoholiaktsiisiga […].

4. Piiritusjooki sisaldav kaup lõike 1 tähenduses on muu alkoholisisaldusega kaup kui [KNi] gruppi 22 kuuluv kaup, mille valmistamisel kasutatakse piiritusjooki või mis sisaldavad piiritusjooki ning mille alkoholisisaldus on vedelate toodete puhul suurem kui 1,2 mahuprotsenti, tahkete toodete puhul suurem kui 1 mahuprotsent.

[…]“.

23 BranntwMonG § 152 lõike 1 punktis 5, mis kehtis kuni 31. detsembrini 2017 ja millega võeti Saksa õigusesse üle direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkt e, sätestas:

„Tooted on maksust vabastatud, kui neid kasutatakse kaubanduslikul eesmärgil […]

5. denatureerimata kujul selleks, et toota lõhna- ja maitseaineid, millega maitsestatakse

a) jooke, mille alkoholisisaldus ei ole suurem kui 1,2 mahuprotsenti,

b) muid toiduaineid, välja arvatud veinist valmistatud piiritusjook ja muud alkohoolsed joogid […]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

24 Põhikohtuasja kaebaja importis Saksamaale kuldpruuni ja vedelat, tugevalt vanilli järele lõhnavat kaupa, mis koosneb ligikaudu 85% etanoolist, 10% veest, 4,8% kuivjäägist ning mille keskmine vanilliinisisaldus on 0,5% (edaspidi „põhikohtuasjas kõne all olev kaup“). Sellise kauba saamiseks ekstraheeritakse kõigepealt vanillikuprast etanooli abil vahesaadus (edaspidi „vahesaadus“). See tumepruun, tugevalt lõhnav ja viskoosne vahesaadus lahjendatakse seejärel alkoholi ja veega, et saada põhikohtuasjas kõne all olev kaup.

25 Põhikohtuasja kaebaja deklareeris 10. veebruaril 2016 selle kauba vabasse ringlusse lubamiseks KNi alamrubriiki 3302 10 90.

26 Pädev Hauptzollamt (peatolliamet) leidis 25. aprillil 2016, et kaup tuleb klassifitseerida KNi alamrubriiki 1302 19 05 ja seetõttu on see Saksa õiguse alusel maksustatav ka piiritusjookide aktsiisiga. Seetõttu nõuti sisse tollimaks ja aktsiis.

27 Pädev Finanzgericht (maksukohus, Saksamaa) kinnitas, et põhikohtuasjas kõne all olev kaup kuulub KNi alamrubriiki 1302 19 05 ning sellest tulenevalt on tollimaksuga ja aktsiisiga maksustamine seaduslik. Põhikohtuasja kaebaja esitas Finanzgerichti (maksukohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), leides, et see kaup tuleb klassifitseerida KNi alamrubriiki 3302 10 90.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb selles, kuidas tuleb tõlgendada KNi alamrubriike 1302 19 05, 3301 90 30 ja 3302 10 90 ning direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e.

29 Kõigepealt tõdeb see kohus esiteks, et KNi rubriik 1302 hõlmab taimemahlu ja -ekstrakte eeldusel, et neid pole täpselt mainitud või hõlmatud nomenklatuuri spetsiaalsetes rubriikides. Samuti nähtub selgitavatest märkustest, et taimemahlad ja -ekstraktid erinevad õlivaikudest eelkõige selle poolest, et lisaks lenduvatele lõhnaainetele sisaldavad need tunduvalt suuremas hulgas muid taimseid aineid.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siinkohal, et vahesaadust, mis on lahusti abil vanillikuprast ekstraheeritud, võib pidada taimeekstraktiks. Kuna seda vahesaadust lahjendatakse seejärel oluliselt vee ja alkoholiga, kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas põhikohtuasjas kõne all olevat kaupa saab veel pidada taimeekstraktiks KNi rubriigi 1302 tähenduses.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab eelkõige, et HSi selgitavate märkuste kohaselt ei kuulu taimeekstraktid rubriiki 1302 juhul, kui neil on teiste ainete lisamise tõttu toidukaupadele iseloomulikud omadused, ning et isegi kui vastavalt KNi selgitavatele märkustele rubriigi 1302 kohta ei ole standardimisega seotud töötlemine takistuseks kauba klassifitseerimisel sellesse rubriiki, ei ole siiski selge, kas nii tugevat lahjendamist nagu käesolevas asjas saab siiski veel pidada standardimiseks, olgugi et selle eesmärk on kaebaja väitel saavutada 0,5% vanilliinisisaldus.

32 Teiseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et õlivaiguekstrakte on sõnaselgelt nimetatud KNi rubriigis 3301 ning et põhikohtuasjas kõne all olev kaup sisaldab objektiivseid koostisosi, mida HSi selgitavates märkustes on mainitud, nii et seda kaupa võiks sellesse rubriiki klassifitseerida. Lisaks on KNi grupi 13 märkuse 1 punkt ij kohaselt kõik ekstraheeritud õlivaigud sellest grupist ja järelikult ka KNi rubriigist 1302 välja jäetud.

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski ka seda, et KNi grupi 33 märkuse 1 punktis a on vastupidi täpsustatud, et rubriigi 1302 taimeekstraktid ei kuulu sellesse gruppi ega seega KNi rubriiki 3301.

34 Kolmandaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kuidas teha vahet KNi rubriigil 3301 ja 3302. Arvestades HSi selgitavaid märkusi, leiab ta, et rubriik 3302 ei hõlma mitte ainult mitme õlivaiguekstrakti segusid, vaid segusid ühest või rohkemast lõhnaainest koos lisatud vedelditega, nii et see rubriik on ka põhikohtuasjas kõne all oleva kauba tariifsel klassifitseerimisel võimalik, kuna käesoleval juhul lahjendati lõhnaainel põhinevat vanilje õlivaiku, lisades sellele alkoholi ja vett.

35 Seejärel märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuna põhikohtuasjas kõne all olev kaup sisaldab piiritusjooki, siis on selle suhtes põhimõtteliselt kohaldatav BranntwMonG § 130 lõike 1 esimeses lauses ja lõikes 4 ette nähtud aktsiis. Siiski tuleb veel kindlaks teha, kas sellele kaubale saab kohaldada BranntwMonG endise § 152 lõike 1 punktis 5 ette nähtud maksuvabastust, kuna sellele küsimusele vastamiseks tuleb tõlgendada direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e, mille see liikmesriigi õigusnorm üle võttis, ja täpsemalt kindlaks määrata, mida tuleb mõista „lõhna- ja maitseaine“ all artikli 27 lõike 1 punkti e tähenduses.

36 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et komisjoni aktsiisikomitee leidis oma 19. novembri 2003. aasta suunises nr 458, et seda aktsiisivabastust kohaldatakse alates tootmise või impordi ajast lõhna- ja maitseainetele, mis kuuluvad KNi rubriikidesse 1302 19 30, 2106 90 20 ja 3302 nimetatud kuupäeval kehtinud redaktsioonis.

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates takistaks suunis vabastada põhikohtuasjas kõne all oleva kauba piiritusjookide aktsiisist, kui kaup tuleks klassifitseerida KNi alamrubriiki 1302 19 05 või rubriiki 3301. Seevastu tuleks kõnealune kaup aktsiisist vabastada, kui see klassifitseeritaks KNi rubriiki 3302, kuigi sellesse rubriiki kuuluvad tooted võivad sisaldada rohkem alkoholi kui rubriigi 3301 tooted.

38 Eelotsusetaotluse esitanud kohus seab siiski kahtluse alla, kas komisjoni aktsiisikomitee võib direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e kohaldamisala sellisel viisil piirata. Kohus leiab nimelt, et sellele komiteele antud pädevus ei luba tal piirata selle sätte kohaldamisala.

39 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas KNi alamrubriiki 1302 19 05 tuleb tõlgendada nii, et sellesse tuleb klassifitseerida ka etanooli ja veega lahjendatud vanilje õlivaigu ekstrakt, mille koostises on ligi 90% (v/v) või 85% (m/m) etanooli, kuni 10% (m/m) vett, 4,8% (m/m) kuivjääki ja 0,5% (m/m) vanilliini, kuigi KNi grupi 13 märkuse 1 punkti ij kohaselt ei kuulu ekstraheeritud õlivaigud KNi rubriiki 1302?

2. Kas õlivaiguekstraktide hulka KNi alamrubriigi 3301 90 30 tähenduses kuulub kaup, mida on kirjeldatud esimeses eelotsuse küsimuses?

3. Kas KNi alamrubriiki 3302 10 90 tuleb tõlgendada nii, et esimeses eelotsuse küsimuses kirjeldatud kaup tuleb klassifitseerida kui lõhnaainesegud või ühe või mitme lõhnaaine baasil valmistatud segud (k.a alkohollahused), kasutamiseks toiduainetööstuses?

4. Kas lõhna- ja maitseainete hulka direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e tähenduses kuulub ka KNi alamrubriiki 1302 19 05 liigitatud kaup või KNi alamrubriiki 3301 90 30 liigitatud õlivaiguekstrakt?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene, teine ja kolmas küsimus

40 Esimese, teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas KNi tuleb tõlgendada nii, et kaup, mis koosneb ligikaudu 85% etanoolist, 10% veest ja 4,8% kuivjäägist ning mille keskmine vanilliinisisaldus on 0,5% ja mis saadakse vanillikuprast etanooli abil ekstraheeritud vahesaaduse lahjendamisel vee ja alkoholiga, kuulub nomenklatuuri alamrubriiki 1302 19 05, alamrubriiki 3301 90 30 või alamrubriiki 3302 10 90.

41 Kõigepealt tuleb esiteks märkida, et KNi grupis 13 asuv rubriik 1302 puudutab eelkõige taimeekstrakte, kusjuures KNi alamrubriik 1302 19 05 nimetab täpsemalt vanilje õlivaiku.

42 Teiseks tuleb märkida, et KNi grupis 33 asuv rubriik 3301 hõlmab muu hulgas õlivaiguekstrakte, kusjuures KNi alamrubriik 3301 90 30 hõlmab täpsemalt muid õlivaiguekstrakte kui lagritsast ja humalast.

43 Kolmandaks olgu märgitud, et KNi rubriik 3302, mis samuti kuulub gruppi 33, hõlmab muu hulgas lõhnaainesegusid ning ühe või mitme lõhnaaine baasil valmistatud aineid ja segusid, kaasa arvatud alkoholilahuseid, mida kasutatakse tööstustoormena. KNi alamrubriik 3302 10 90 hõlmab muu hulgas selliseid segusid, mida saab kasutada toiduainetööstuses.

44 Neljandaks tuleb meenutada, et vastavalt KNi üldreeglile 1 määratakse tariifne klassifikatsioon põhimõtteliselt kindlaks rubriikide kirjelduste ning jaotiste ja gruppide märkuste põhjal.

45 Neid sissejuhatavaid järeldusi arvestades tuleb esiteks märkida, et ühest küljest ei kuulu KNi grupi 13 märkuse 1 teise lõigu punkti ij kohaselt KNi rubriigis 3301 nimetatud „ekstraheeritud õlivaigud“ KNi rubriiki 1302 ning teisest küljest ei kuulu KNi grupi 33 märkuse 1 punkti a kohaselt sellesse gruppi rubriigi 1302 „taimeekstraktid“.

46 Selleks et põhikohtuasjas kõne all olevat kaupa ei saaks KNi grupi 13 märkuse 1 teise lõigu punktis ij ette nähtud erandit arvestades klassifitseerida KNi alamrubriiki 1302 19 05, milles – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 41 – on nimetatud vanilje õlivaiku, vaid seda tuleks käsitada ekstraheeritud õlivaiguna KNi rubriigi 3301 tähenduses või lõhnaaineseguna või sellise aine baasil valmistatud seguna KNi rubriigi 3302 tähenduses, ei tohi selle kauba puhul igatahes tegemist olla KNi rubriigis 1302 nimetatud taimeekstraktiga.

47 Ent see ei ole nii. Nimelt näib, et seda kaupa tuleb pidada taimeekstraktiks KNi rubriigi 1302 tähenduses ja täpsemalt vanilje õlivaiguks KNi alamrubriigi 1302 19 05 tähenduses.

48 Sellega seoses tuleb rõhutada, et asjaolu, et HSi selgitavates märkustes on täpsustatud, et rubriiki 1302 kuuluvad üksnes mujal täpsemalt määratlemata või kaasa arvamata taimsed ekstraktid, ei välista iseenesest, et sellist kaupa, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb pidada taimseks ekstraktiks KNi rubriigi 1302 tähenduses, kuna see kaup võib kuuluda spetsiaalsesse rubriiki, täpsemalt KNi rubriikidesse 3301 ja 3302.

49 Nimelt ei nähtu KNi rubriigist 1302 ega sellega kaasnevatest märkustest kuidagi, et seda rubriiki tuleks pidada teisejärguliseks rubriigiks, erinevalt teatavatest KNi rubriikidest, milles on sõnaselgelt selline omadus ette nähtud. HSi selgitavad märkused ei ole aga õiguslikult siduvad ega saa seega olla KNi sätetega võrreldes ülimuslikud ega muuta nende sisu (vt selle kohta 3. märtsi 2016. aasta kohtuotsus Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, punktid 28 ja 47).

50 Igal juhul tuleneb HSi selgitavatest märkustest, et rubriigi 1302 puhul on spetsiaalsed rubriigid, millele selles viidatakse, asjaomase märkuse punkti A lõpus toodud rubriigid. Selles toodud kaupade loetelus ei ole aga mainitud HSi rubriikides 3301 või 3302 nimetatud tooteid.

51 Järgmisena tuleb esiteks märkida, et kuigi käesoleva kohtuotsuse punktis 24 nimetatud vahesaadus oli etanooli abil vanillikuprast ekstraheeritud, võib seda kvalifitseerida vanilje õlivaiguks KNi alamrubriigi 1302 19 05 tähenduses.

52 Nimelt näeb KNi grupi 13 märkuse 1 esimene lõik sõnaselgelt ette, et „püreetriekstrakt“ kuulub KNi rubriiki 1302. HSi selgitavate märkuste kohaselt saadakse see ekstrakt sarnaselt käesoleva kohtuotsuse punktis 24 nimetatud vahesaadusega „orgaanilise lahusti abil ekstraheerides“.

53 Lisaks on KNi rubriigis 1301 muu hulgas ära toodud looduslikud õlivaigud. Vanilje õlivaiku KNi alamrubriigi 1302 19 05 tähenduses tuleb seevastu pidada taimeekstraktiks, mida ei saada „looduslikult“, vaid tehnoloogilise ekstraheerimisprotsessi, eelkõige lahusti abil.

54 Sellist tõlgendust kinnitavad ka KNi selgitavad märkused rubriigi 1302 kohta, milles on täpsustatud, et „rubriigi 1302 taimeekstraktid on taimsed toorained, mis on näiteks lahustitega ekstraheeritud“.

55 Teiseks on küll tõsi, nagu rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasjas kõne all oleva kauba saamiseks on vahesaadust etanooli ja veega oluliselt lahjendatud. Siiski tuleb kõigepealt märkida, et nagu KNi selgitavatest märkustest rubriigi 1302 kohta nähtub, kuulub taimeekstrakt jätkuvalt sellesse rubriiki, isegi kui toimub standardimisega seotud töötlemine.

56 Samuti on HSi selgitavates märkustes rubriigi 1302 kohta täpsustatud, et sellesse rubriiki kuuluvad ka „vedelad ekstraktid“, nimelt „ekstraktide lahused […] alkoholiga […], tavaliselt standardiseeritud“, nii et nende turustamisel oleks tootes ühesugune taimeekstrakti kontsentratsioon.

57 Lisaks ei kehtesta ei KNi ega HSi sätted ega nende selgitavad märkused ülempiiri muude toodete kogustele, mida võidakse kasutada asjaomase taimeekstrakti standardimiseks.

58 Sellest järeldub, et kui taimeekstrakti lahjendamine peab tagama selle standardimise, ei takista see lahjendatud taimeekstrakti kuulumist KNi rubriiki 1302.

59 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all oleva kauba importija sõnul on vahesaadus alkoholi ja veega lahjendatud just selleks, et tekiks kauba vanilliinisisaldus 0,5%, ja seega on lahjendamise eesmärk kauba standardimine.

60 Viimaks tuleb märkida, et HSi selgitavates märkustes on rubriikide 1302 ja 3301 kohta kirjas, et rubriiki 1302 kuuluvad taimeekstraktid erinevad õlivaiguekstraktidest rubriigi 3301 tähenduses selle poolest, et lisaks lenduvatele lõhnaainetele sisaldavad need tunduvalt suuremas ulatuses muid taimseid aineid kui HSi rubriiki 3301 kuuluvad õlivaiguekstraktid.

61 See näib nii olevat põhikohtuasjas kõne all oleva kauba puhul, sest eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on vanillikupra kuivjäägi osakaal selles üheksa korda suurem kui vanilliini osakaal.

62 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele kuni kolmandale küsimusele vastata, et KNi tuleb tõlgendada nii, et kaup, mis koosneb ligikaudu 85% etanoolist, 10% veest ja 4,8% kuivjäägist ning mille keskmine vanilliinisisaldus on 0,5% ja mis saadakse vanillikuprast etanooli abil ekstraheeritud vahesaaduse lahjendamisel vee ja alkoholiga standardimise eesmärgil, kuulub nomenklatuuri alamrubriiki 1302 19 05.

Neljas küsimus

63 Neljanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et vanilje õlivaiku, mis kuulub KNi alamrubriiki 1302 19 05, tuleb käsitada „lõhna- ja maitseainena“ selle sätte tähenduses.

64 Direktiivi 92/83 artiklis 27 on ette nähtud, et liikmesriigid vabastavad direktiiviga hõlmatud tooted direktiiviga kehtestatud aktsiisist muu hulgas siis, kui neid tooteid kasutatakse lõhna- ja maitseainete tootmiseks toiduainete ja selliste mittealkohoolsete jookide valmistamisel, mille alkoholisisaldus ei ole suurem kui 1,2 mahuprotsenti.

65 Kõigepealt tuleb märkida, et artikli 27 sõnastusest tuleneb, et selles artiklis ette nähtud aktsiisivabastust saab kohaldada üksnes nendele toodetele, mis kuuluvad direktiivi 92/83 kohaldamisalasse. Asjaolu, et need tooted kuuluvad sellise kauba koostisse, mis iseenesest ei kuulu nimetatud direktiivi kohaldamisalasse, ei ole seevastu oluline (vt selle kohta 12. juuni 2008. aasta kohtuotsus Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, punktid 35–37, ja 9. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 26).

66 Põhikohtuasjas kõne all oleva kauba koostisosadest kuulub direktiivi 92/83 kohaldamisalasse selle direktiivi artikli 20 esimese taande alusel koostoimes KNi rubriigiga 2207 ainult etanool. Sellest tuleneb, et ainult see koostisosa saab olla kõnealuse direktiivi artikli 27 alusel aktsiisist vabastatud, tingimusel et seda kasutatakse lõhna- ja maitseainete tootmiseks toiduainete ja selliste mittealkohoolsete jookide valmistamisel, mille alkoholisisaldus ei ole suurem kui 1,2 mahuprotsenti.

67 Pärast seda täpsustust tuleb rõhutada, et kuna mõistet „lõhna- ja maitseaine“ ei ole määratletud direktiivis 92/83 ega KNis, tuleb selle sõna tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramisel vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale lähtuda selle tähendusest tavakeeles, võttes arvesse sõna kasutamise konteksti ja nende sätete eesmärke, mille osa see on (vt selle kohta 3. septembri 2014. aasta kohtuotsus Deckmyn ja Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

68 Mõiste „lõhna- ja maitseaine“ tavatähenduses viitab aga koostisainele, mis annab teatavale tootele omase maitse või lõhna. Pealegi ei ole selline tõlgendus vastuolus direktiivi 92/83 üldise ülesehituse või eesmärkidega.

69 Järelikult, kui vanilje õlivaik vastab sellele määratlusele, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, tuleb seda pidada „lõhna- või maitseaineks“ selle direktiivi artikli 27 tähenduses ja selles sisalduvat etanooli ei või aktsiisiga maksustada, kui seda lõhna- või maitseainet kasutatakse toidu või selliste mittealkohoolsete jookide valmistamisel, mille alkoholisisaldus ei ole suurem kui 1,2 mahuprotsenti.

70 Seda tõlgendust ei sea kahtluse alla komisjoni aktsiisikomitee suunis, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab.

71 Nimelt, isegi kui eeldada, et nende suunistega taheti vanilje õlivaik mõiste „lõhna- ja maitseaine“ alt direktiivi 92/83 artikli 27 tähenduses välja jätta, piirdub komitee pädevus, mis oli suuniste vastuvõtmise ajal kindlaks määratud direktiivi 92/12 artikli 24 lõigetega 2 ja 4, siiski sellega, et kehtestada liidu õiguse aktsiisialaste sätete rakendusmeetmed, ilma et nimetatud komiteel oleks õigus neid sätteid muuta ega seega piirata artiklis 27 kasutatud mõiste „lõhna- ja maitseaine“ ulatust.

72 Pealegi ei võimalda komisjoni aktsiisikomitee pädevus, mis on nüüd määratletud direktiivi 2008/118, millega tunnistati kehtetuks direktiiv 92/83, artiklites 43 ja 44, selle mõiste ulatust ka nüüd piirata.

73 Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et direktiivi 92/83 artikli 27 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et vanilje õlivaiku, mis kuulub KNi alamrubriiki 1302 19 05, tuleb käsitada „lõhna- ja maitseainena“ selle sätte tähenduses, tingimusel et tegemist on koostisainega, mis annab teatavale tootele omase maitse või lõhna.

Kohtukulud

74 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 23. juuli 1987. aasta määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta I lisas, mida on muudetud komisjoni 6. oktoobri 2015. aasta rakendusmäärusega (EL) 2015/1754, sisalduvat kombineeritud nomenklatuuri tuleb tõlgendada nii, et kaup, mis koosneb ligikaudu 85% etanoolist, 10% veest ja 4,8% kuivjäägist ning mille keskmine vanilliinisisaldus on 0,5% ja mis saadakse vanillikuprast etanooli abil ekstraheeritud vahesaaduse lahjendamisel vee ja alkoholiga standardimise eesmärgil, kuulub nomenklatuuri alamrubriiki 1302 19 05.**

2. **Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/83/EMÜ alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta artikli 27 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et vanilje õlivaiku, mis kuulub määruse nr 2658/87 I lisas, mida on muudetud rakendusmäärusega 2015/1754, sisalduva kombineeritud nomenklatuuri alamrubriiki 1302 19 05, tuleb käsitada „lõhna- ja maitseainena“ selle sätte tähenduses, tingimusel et tegemist on koostisainega, mis annab teatavale tootele omase maitse või lõhna.**

Allkirjad