Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

7. travnja 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednička carinska tarifa – Kombinirana nomenklatura – Razvrstavanje robe – Tarifni brojevi 1302, 3301 i 3302 – Ekstrahirana oleo smola vanilije – Trošarine – Direktiva 92/83/EEZ – Oslobođenja – Članak 27. stavak 1. točka (e) – Pojam ‚aroma' – Direktiva 92/12/EEZ – Odbor za trošarine Europske komisije – Nadležnosti"

U predmetu C-668/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 7. srpnja 2020., koju je Sud zaprimio 8. prosinca 2020., u postupku

Y GmbH

protiv

Hauptzollamt,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: S. Rodin, predsjednik vijeća, C. Lycourgos (izvjestitelj), predsjednik četvrtog vijeća i L. S. Rossi, sutkinja,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: M. Krausenböck,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Y GmbH, H. Bleier, *Rechtsanwalt*,

– za Hauptzollamt, B. Geyer, u svojstvu agenta,

– za češku vladu, M. Smolek, O. Serdula i J. Vláčil, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, C. Perrin, M. Salyková i R. Pethke, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje tarifnih podbrojeva 1302 19 05, 3301 90 30 i 3302 10 90 kombinirane nomenklature koja se nalazi u Prilogu I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL 1987., L 256, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 12., str. 3.), kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Komisije (EU) br. 2015/1754 od 6. listopada 2015. (SL 2015., L 285, str. 1. i ispravak SL 2015., L 288, str. 16.) (u daljnjem tekstu: KN) kao i članka 27. stavka 1. točke (e) Direktive Vijeća 92/83/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na alkohol i alkoholna pića (SL 1992., L 316, str. 21.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 8.).

2 Zahtjev je upućen u okviru postupka između društva Y GmbH i Hauptzollamta (Glavni carinski ured, Njemačka) povodom obveze tužitelja iz glavnog postupka da plati carine i trošarine na uvoz oleo smole vanilije na područje Europske unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Harmonizirani sustav nazivlja i brojčanog označavanja robe (u daljnjem tekstu: HS) izradilo je Vijeće za carinsku suradnju – koje je postalo Svjetska carinska organizacija (WCO) – a uspostavila međunarodna konvencija sklopljena u Bruxellesu 14. lipnja 1983. Ta je međunarodna konvencija, zajedno sa svojim protokolom o izmjeni od 24. lipnja 1986., odobrena u ime Europske ekonomske zajednice Odlukom Vijeća 87/369/EEZ od 7. travnja 1987. (SL 1987., L 198, str. 1) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 6., str. 3.). KN se temelji na HS-u. KN od HS-a preuzima tarifne brojeve i podbrojeve koji se sastoje od šest znamenki. Samo sedma i osma znamenka čine podbrojeve koji su svojstveni KN-u.

4 Točka A naslovljena „Opća pravila za tumačenje [KN-a]” iz odsjeka I., naslovljenog „Opća pravila” iz prvog dijela KN-a, koji sadržava uvodne odredbe, navodi:

„Razvrstavanje robe u [KN-u] uređuju sljedeća načela.

1. Naslovi odsjeka, poglavlja i potpoglavlja služe samo za lakše snalaženje; za zakonske potrebe, razvrstavanje se vrši na temelju naziva tarifnih brojeva i svih odgovarajućih napomena uz odsjeke i poglavlja, te na temelju sljedećih pravila pod uvjetom da iz naziva tarifnih brojeva ili napomena ne proizlazi drukčije.

[…]”

5 Drugi dio KN-a naslovljen „Popis carinskih stopa” sadržava odsjek II. naslovljen „Biljni proizvodi” u kojem se među ostalim nalazi poglavlje 13. KN-a naslovljeno „Šelak; gume, smole i ostali biljni sokovi i ekstrakti”, odsjek IV., naslovljen „Pripremljeni prehrambeni proizvodi; pića, alkoholi i

ocat; duhan i prerađeni nadomjesci duhana”, u kojem se među ostalim nalazi poglavlje 22. KN-a naslovljeno „Pića, alkoholi i ocat” i odsjek VI. naslovljen „Proizvodi kemijske industrije ili sličnih industrija” u kojem se među ostalim nalazi poglavlje 33. KN-a naslovljeno „Eterična ulja i rezinoidi; parfumerijski, kozmetički ili toaletni proizvodi”.

6 Poglavlje 13. KN-a obuhvaća sljedeće tarifne brojeve i podbrojeve:

„[…]

1301	Šelak; prirodne gume, smole, gume-smole i oleo smole (na primjer, balzami):
1301 20 00	– gumi arabika
1301 90 00	– ostalo
1302	Biljni sokovi i ekstrakti; pektinske tvari, pektinati i pektati; agar-agar i ostale sluzi i zgušnjivači, neovisno jesu li modificirani ili ne, dobiveni od biljnih proizvoda:
	– biljni sokovi i ekstrakti:
[…]	[…]
1302 19	– – ostalo
1302 19 05	oleo smola vanilije

[…]”

7 U napomeni 1. točki (ij) poglavlja 13. KN-a navodi se sljedeće:

„U tarifni se broj 1302 razvrstava, *inter alia*, ekstrakt slatkog korijena i ekstrakt buhača, ekstrakt hmelja, ekstrakt aloe i opijuma.

Ovaj tarifni broj ne primjenjuje se na:

[…]

(ij) eterična ulja, konkrete, absolue, rezinoide, ekstrahirane oleosmole, vodene destilate ili vodene otopine eteričnih ulja ili preparate na osnovi mirisnih tvari, vrsta koje se rabi za proizvodnju pića (poglavlje 33)”.

8 Poglavlje 22. KN-a obuhvaća tarifni broj 2207 koji glasi kako slijedi:

„2207	Nedenaturirani etilni alkohol s volumnim udjelom alkohola 80 % ili većim; etilni alkohol i ostali alkoholi, denaturirani, bilo kojeg volumnog udjela alkohola:
2207 10 00	– nedenaturirani etilni alkohol s volumnim udjelom alkohola 80 % ili većim
2207 20 00	– etilni alkohol i ostali alkoholi, denaturirani, bilo kojeg volumnog udjela alkohola

[…]”

9 Poglavlje 33. KN-a obuhvaća sljedeće brojeve i podbrojeve:

„[…]

3301	Eterična ulja (bez terpena ili ne), uključujući konkrete i absolute; rezinoidi; ekstrahirane oleosmole; koncentrati eteričnih ulja u mastima, nehlapivim (masnim) uljima, voskovima ili slično, dobiveni ekstrakcijom eteričnih ulja pomoću masti ili maceracijom; sporedni terpenski proizvodi deterpenacije eteričnih ulja; vodeni destilati i vodene otopine eteričnih ulja
[…]	[…]
3301 30 00	– rezinoidi
3301 90	– ostalo:
3301 90 10	– – terpenski sporedni proizvodi deterpenacije eteričnih ulja
	– – ekstrahirane oleosmole:
3301 90 21	– – – iz slatkog korijena i hmelja
3301 90 30	– – – ostalo
[…]	[…]
3302	Mješavine mirisnih tvari i mješavine (uključujući alkoholne otopine) na osnovi jedne ili više tih tvari, vrsta koje se rabi kao sirovine u industriji; ostali pripravci na osnovi mirisnih tvari vrsta koje se rabi u proizvodnji pića:
3302 10	– vrsta koje se rabi u prehrambenoj industriji i industriji pića
	– – vrsta koje se rabi u industriji pića
	– – – pripravci koji sadrže svojstvene mirisne tvari za određenu vrstu pića:
3302 10 10	– – – – s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 0,5 %
[…]	[…]
3302 10 90	– – vrsta koje se rabi u prehrambenoj industriji

[…]”

10 U skladu s napomenama 1. i 2. iz poglavlja 33:

„1. Ovo poglavlje ne obuhvaća:
(a) prirodne oleosmole ili biljne ekstrakte iz tarifnog broja 1301 ili 1302;

[…]

2. Pod pojmom „mirisne tvari” iz tarifnog broja 3302 podrazumijeva se samo tvari iz tarifnog broja 3301, mirisne komponente izolirane iz tih tvari ili sintetičke aromate.

[…]”

Napomene s objašnjenjem KN-a i napomene s objašnjenjem HS-a

11 Napomene s objašnjenjem kombinirane nomenklature Europske unije (SL 2019., C 119, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 25., str. 3., u daljnjem tekstu: Napomene s objašnjenjem KN-a) kad je riječ o tarifnom broju 1302 navode:

„Biljni ekstrakti iz tarifnog broja 1302 jesu kruti sirovi biljni materijali koji se, primjerice, dobivaju ekstrakcijom otapalom i koji nisu dalje kemijski modificirani ili prerađeni. Međutim, dopušteni su neaktivni dodaci (na primjer, tvari za sprečavanje zgrušavanja), prerada povezana sa standardizacijom i fizička obrada kao što su sušenje ili filtriranje.”

12 Napomene s objašnjenjem koje je objavio WCO (u daljnjem tekstu: napomene s objašnjenjem HS-a) kad je riječ o tarifnom broju 1302 predviđaju:

„A. Biljni sokovi i ekstrakti

Ovaj tarifni broj obuhvaća biljne sokove (proizvodi biljnog podrijetla koji su uobičajeno dobiveni prirodnom eksudacijom ili rezanjem) i biljne ekstrakte (proizvodi biljnog podrijetla koji su dobiveni otapanjem primarnih biljnih tvari), pod uvjetom da nisu spomenuti ni uključeni u detaljnije određene tarifne brojeve iz nomenklature (vidjeti popis isključenih tvari na kraju dijela A ove napomene s objašnjenjem).

Ti se biljni sokovi i ekstrakti razlikuju od eteričnih ulja, rezinoida i ekstrahiranih oleo smola iz tarifnog broja 33.01 po tome što, osim hlapivih mirisnih sastojaka, sadržavaju znatno veći udio drugih biljnih sastojaka (na primjer, klorofil, tanine, gorke tvari, ugljikohidrate i ostale ekstraktivne tvari).

Među tim biljnim sokovima i ekstraktima možemo izdvojiti:

[…]

(21) Oleo smolu vanilije, koja se ponekad nepravilno naziva rezinoid vanilije ili ekstrakt vanilije.

Biljni sokovi su najčešće gusti ili kruti. Ekstrakti mogu biti u tekućem, gustom ili krutom stanju. Ekstrakti u alkoholnoj otopini koji se nazivaju tinkture sadržavaju alkohol koji je poslužio za njihovu ekstrakciju. Ekstrakti koji se nazivaju tekućima su otopine ekstrakata u primjerice alkoholu, glicerolu ili mineralnom ulju. Tinkture i tekući ekstrakti najčešće su standardizirani (primjerice ekstrakt buhača koji je standardiziran dodavanjem mineralnog ulja kako bi, u svrhu stavljanja na tržište, imao ujednačen udio piretrina od primjerice 2 %, 20 % ili 25 %). Kruti ekstrakti dobiveni su hlapljenjem otopine. Ponekad tim krutim ekstraktima dodajemo inertne tvari kako bismo ih mogli lakše usitniti u obliku praha (to je slučaj s ekstraktom bunike kojoj dodajemo gumi arabiku u prahu) ili kako bismo ih standardizirali (zato opijumu dodajemo ograničene količine škroba kako bismo dobili opijum koji sadržava određene udjele morfija). Dodavanje tih tvari u slične svrhe nema za cilj izmijeniti klasifikaciju tih krutih ekstrakata. Međutim, ti ekstrakti ne mogu biti podvrgnuti drugim postupcima ekstrakcije ili pročišćavanja, kao što je to kromatografsko pročišćavanje, koji podrazumijevaju povećanje ili smanjenje određenih sastojaka ili kategorija sastojaka na način koji se ne može postići samo početnom ekstrakcijom otapalom.

[…]

Biljni sokovi i ekstrakti iz ovog tarifnog broja najčešće su primarne sirovine namijenjene različitoj proizvodnji. Oni više neće biti obuhvaćeni ovim tarifnim brojem ako im se dodaju drugi proizvodi i ako su prerađeni u prehrambene pripravke, lijekove itd. Oni su također isključeni iz ovog tarifnog broja ako su u visokom postotku rafinirani ili pročišćeni, osobito kromatografskim pročišćavanjem ili ultrafiltracijom ili ako su podvrgnuti drugim postupcima ekstrakcije (primjerice ekstrakcija tekućina-tekućina) nakon faze početne ekstrakcije.

[…]

Ovaj tarifni broj ne obuhvaća eterična ulja, rezinoide i ekstrahirane oleo smole (tarifni broj 33.01). […] Ekstrahirane oleo smole razlikuju se od ekstrakata iz ovog tarifnog broja po tome što 1. se dobivaju iz prirodnih, staničnih, sirovih, biljnih tvari (uglavnom začini i aromatske biljke) ekstrakcijom organskim otapalima ili ekstrakcijom superkritičnom tekućinom te po tome što 2. sadržavaju hlapive mirisne tvari zajedno s nehlapivim aromama koje određuju karakterističan miris ili okus začina ili aromatskih biljaka.

Ovim tarifnim brojem nisu obuhvaćeni ni sljedeći proizvodi biljnog podrijetla uključeni u detaljnije određene tarifne brojeve iz nomenklature:

(a) prirodne gume, smole, gume-smole i oleo smole (tarifni broj 13.01).

[…]”

13 Kad je riječ o poglavlju 33., u napomenama s objašnjenjem HS-a navodi se:

„1. Ovo poglavlje ne sadržava:

(a) prirodne oleo smole ili biljne ekstrakte iz tarifnog broja 13.01 ili 13.02;

[…]

2. Pojam mirisnih tvari iz tarifnog broja 33.02 podrazumijeva samo tvari iz tarifnog broja 33.01, mirisne komponente izolirane iz tih tvari ili sintetičke aromate. […]

Sva eterična ulja i sve ekstrahirane oleo smole iz tarifnog broja 33.01 ekstrahiraju se iz biljnih sirovina. […]”

14 Kad je riječ o tarifnom broju 3301, u napomenama s objašnjenjem HS-a navodi se:

„[…]

Ekstrahirane oleo smole, koje su u trgovini također poznate kao „pripremljene oleo smole” ili „začinske oleo smole”, dobivaju se iz prirodnih staničnih biljnih sirovina (uglavnom začina ili mirisnih biljaka) ekstrakcijom organskim otapalima ili superkritičnim tekućinama. Ti ekstrakti sadržavaju hlapive mirisne sastojke (na primjer, eterična ulja) i nehlapive aromatske sastojke (smole, masti i ulja, sastojci jačeg mirisa ili okusa) koji određuju miris ili okus začina ili aromatske

biljke. Udio eteričnih ulja u tim ekstrahiranim oleo smolama vrlo je različit ovisno o začinima ili aromatskim biljkama iz kojih potječu. Ti se proizvodi uglavnom rabe kao aromatske tvari u prehrambenoj industriji.

Ovim tarifnim brojem nisu obuhvaćeni:

(a) prirodne oleo smole (tarifni broj 13.01)

(b) Biljni ekstrakti koji nisu drugdje spomenuti ili sadržani (primjerice oleo smole ekstrahirane u vodenoj fazi) koji sadržavaju hlapive tvari i obično (neovisno o mirisnim tvarima) znatno veći udio drugih biljnih sastojaka (tarifni broj 13.02).

[…]

Eterična ulja, rezinoidi i ekstrahirane oleosmole ponekad nakon ekstrakcije sadržavaju male količine otapala (na primjer, etilni alkohol) što ne utječe na njihovo razvrstavanje.

Eterična ulja, rezinoidi i ekstrahirane oleosmole, koji su uklanjanjem ili dodavanjem dijela glavnih sastojaka samo standardizirani, ostaju razvrstani u ovaj tarifni broj ako sastav tako standardiziranog proizvoda ostaje u uobičajenom rasponu za tu vrstu proizvoda u prirodnom stanju. Međutim, isključena su eterična ulja, rezinoidi ili ekstrahirane oleosmole koji su frakcionirani ili izmijenjeni na drukčiji način (izuzev deterpenacije) na način da sastav dobivenog proizvoda znatno odstupa od sastava izvornog proizvoda (općenito tarifni broj 33.02). Iz ovog tarifnog broja također su isključeni proizvodi koji su pripremljeni s dodanim razrjeđivačima ili nosačima, kao što su to biljno ulje, dekstroza ili škrob (općenito iz tarifnog broja 33.02).

Popis glavnih rezinoida, eteričnih ulja i ekstrahirane oleo smole nalazi se u Prilogu napomenama s objašnjenjem iz ovog poglavlja.

[…]

Uz prethodno navedene iznimke, ovaj tarifni broj ne obuhvaća:

(a) Oleo smolu vanilije, koja se ponekad pogrešno naziva rezinoid vanilije ili ekstrakt vanilije (tarifni broj 13.02).

[…]”

15 Kad je riječ o tarifnom broju 3302 u napomenama s objašnjenjem HS-a navodi se:

„Ovaj tarifni broj obuhvaća, pod uvjetom da se radi o osnovnim sirovinama za parfemsku industriju, proizvodnju hrane (u pekarnicama, slastičarnicama, za aromatiziranje pića itd.) ili druge industrije, osobito za proizvodnju sapuna:

[…]

3. Međusobne mješavine ekstrahiranih oleo smola.

[…]

6. Mješavine jedne mirisne tvari ili više njih (eterična ulja, rezinoidi, ekstrahirane oleo smole ili sintetičke mirisne tvari) kojima su dodani razrjeđivači ili nosači, kao što su to biljno ulje, dekstroza ili škrob.

7. Mješavine s razrjeđivačem ili nosačem ili koje sadržavaju alkohol, proizvode iz drugih poglavlja (primjerice začine) s jednom ili nekoliko mirisnih tvari (eterična ulja, rezinoidi, ekstrahirane oleo smole ili umjetne aromatske tvari) pod uvjetom da te tvari čine osnovne elemente tih mješavina.

Proizvodi dobiveni ekstrahiranjem jednog ili nekoliko sastojaka eteričnih ulja, rezinoida ili ekstrahirane oleo smole tako da se sastav dobivenog proizvoda znatno razlikuje od izvornog proizvoda također čine mješavine iz ovog tarifnog broja. […]”

[neslužbeni prijevod]

Direktiva 92/83

16 Članak 20. Direktive 92/83 glasi:

„Za potrebe ove Direktive pojam ‚etilni alkohol’ obuhvaća:

– sve proizvode sa stvarnom jakosti sadržaja alkohola od najmanje 1,2 % vol., koji su obuhvaćeni oznakama KN 2207 i 2208, čak kad su ti proizvodi tek dio nekog proizvoda koji je obuhvaćen nekim drugim poglavljem KN-a,

– proizvode oznaka KN 2204, 2205 i 2206 koji imaju stvarnu jakost sadržaja alkohola iznad 22 % vol.,

– žestoka alkoholna pića, miješana ili ne.”

17 Članak 27. Direktive 92/83 koji se nalazi u odjeljku VII., naslovljen „Oslobođenja”, glasi kako slijedi:

„1. Države članice oslobađaju proizvode koji su obuhvaćeni ovom Direktivom od plaćanja usklađenih trošarina pod uvjetima koje predvide s ciljem osiguranja pravilne i dosljedne primjene takvih oslobađanja, te sprečavanja utaja, izbjegavanja ili zlouporaba:

[…]

(e) kad se korist[e] za proizvodnju aroma za pripremu hrane i bezalkoholnih pića jakosti sadržaja alkohola do najviše 1,2 % vol.;

[…]”

Direktiva 92/12

18 Članak 24. Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarini te o skladištenju, prijevozu i nadzoru takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.), kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 807/2003 od 14. travnja 2003. (u daljnjem tekstu: Direktiva 92/12), propisivao je:

„1. [Europskoj] komisiji pomaže odbor pod nazivom ‚Odbor za trošarine'.

2. Mjere potrebne za primjenu članaka 5., 7., 15.b, 18., 19. i 23. donose se u skladu s postupkom iz stavka 3.

[…]

4. Osim mjera iz stavka 2., Odbor preispituje pitanja o primjeni odredaba Zajednice o trošarinama, na inicijativu predsjednika ili na traženje predstavnika jedne države članice.

5. Odbor donosi vlastiti poslovnik."

Direktiva 2008/118/EZ

19 Člankom 43. stavkom 1. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ predviđa se:

„Komisiji pomaže odbor koji se naziva ‚Odbor za trošarine'."

20 Člankom 44. Direktive 2008/118 propisano je:

„Osim dužnosti iz članka 43., Odbor za trošarine proučava pitanja vezana uz primjenu odredbi Zajednice u odnosu na trošarine, koja postavlja predsjednik Odbora za trošarine na vlastitu inicijativu ili na zahtjev predstavnika države članice."

Smjernice br. 458 Komisijina Odbora za trošarine od 19. studenoga 2003.

21 Iz smjernica br. 458 Komisijina Odbora za trošarine od 19. studenoga 2003. među ostalim proizlazi da „delegacije gotovo jednoglasno prihvaćaju da se oslobođenje iz članka 27. stavka 1. [točke] (e) [Direktive 92/83] primjenjuje od datuma proizvodnje ili uvoza aroma iz oznaka KN 1302 19 30, 2106 90 20 i 3302, u verziji koja je bila na snazi na dan donošenja [ovih smjernica].

Njemačko pravo

22 U članku 130. Gesetza über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG) (Zakon o monopolu žestokih alkoholnih pića) od 8. travnja 1922. (RGBl, 1922 I, str. 335.), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: BranntwMonG), navodi se:

„(1) Žestoka alkoholna pića i roba koja sadržava žestoka alkoholna pića (proizvodi) na poreznom području podliježu trošarini na žestoka alkoholna pića […]

(4) Roba koja sadržava žestoka alkoholna pića u smislu stavka 1. alkoholni su proizvodi različiti od onih iz poglavlja 22. [KN-a] proizvedeni uporabom žestokih alkoholnih pića ili koji sadržavaju žestoka alkoholna pića s udjelom alkohola iznad 1,2 % volumnog udjela u tekućim proizvodima, a iznad 1 % masenog udjela u netekućim proizvodima.

[…]"

23 U skladu s člankom 152. stavkom 1. točkom 5. BranntwMonG-a koji je bio na snazi do 31. prosinca 2017., kojim je u njemačko pravo prenesen članak 27. stavak 1. točka (e) Direktive 92/83:

„Proizvodi su izuzeti od plaćanja trošarina ako se upotrebljavaju u komercijalne svrhe […]

5. nedenaturirani za proizvodnju aroma radi aromatiziranja

(a) pića koja sadržavaju manje od 1,2 % volumnog udjela alkohola,

(b) ostali prehrambeni proizvodi, izuzev žestokih alkoholnih pića i drugih alkoholnih pića […]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

24 Tužitelj iz glavnog postupka u Njemačku je uvezao robu tekuće strukture, smeđe i zlatne boje s jakim mirisom vanilije koja se sastoji od otprilike 85 % etanola, 10 % vode, 4,8 % suhog ostatka i s prosječnim udjelom vanilina od 0,5 % (u daljnjem tekstu: roba o kojoj je riječ u glavnom postupku). Kako bi se dobila ta roba, najprije se međuproizvod ekstrahira iz mahuna vanilije pomoću etanola (u daljnjem tekstu: međuproizvod). Taj međuproizvod, tamnosmeđe boje, jakog mirisa i guste strukture, potom se razrjeđuje s alkoholom i vodom kako bi se dobila roba o kojoj je riječ u glavnom postupku.

25 Tužitelj iz glavnog postupka 10. veljače 2016. prijavio je tu robu pod podbrojem 3302 10 90 KN-a u svrhu njegova puštanja u slobodni promet.

26 Nadležni Hauptzollamt (Glavni carinski ured) 25. travnja 2016. procijenio je da je navedenu robu trebalo razvrstati u podbroj 1302 19 05 KN-a i da je, prema tome, ona također podlijegala trošarini na žestoka alkoholna pića na temelju njemačkog prava. Posljedično, naplatio je carine i trošarine.

27 Nadležni Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) potvrdio je da je roba o kojoj je riječ u glavnom postupku razvrstana u podbroj 1302 19 05 KN-a i da je, prema tome, naplata carina i trošarina zakonita. Tužitelj iz glavnog postupka podnio je reviziju protiv presude Finanzgerichta (Financijski sud) sudu koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka), smatrajući da je tu robu trebalo razvrstati u podbroj 3302 10 90 KN-a.

28 Sud koji je uputio zahtjev iznosi sumnje u pogledu tumačenja podbrojeva 1302 19 05, 3301 90 30 i 3302 10 90 KN-a te članka 27. stavka 1. točke (e) Direktive 92/83.

29 Kao prvo, taj sud najprije navodi da tarifni broj 1302 KN-a obuhvaća biljne sokove i ekstrakte pod uvjetom da oni, u skladu s napomenama s objašnjenjem HS-a, nisu spomenuti ni sadržani u detaljnije određenim tarifnim brojevima. Također, u skladu s tim napomenama s objašnjenjem, biljni sokovi i ekstrakti osobito se razlikuju od oleo smola zbog činjenice da sadržavaju, uz hlapive mirisne sastojke, znatno viši postotak biljnih tvari.

30 U tom pogledu, navedeni sud navodi da se međuproizvod, ekstrahiran iz mahune vanilije pomoću otapala, može smatrati biljnim ekstraktom. S obzirom na tu činjenicu, budući da se taj međuproizvod potom razrjeđuje u znatnoj količini vode i alkohola, taj sud iznosi sumnje o tome da se roba o kojoj je riječ u glavnom postupku i dalje može smatrati biljnim ekstraktom u smislu tarifnog broja 1302 KN-a.

31 Sud koji je uputio zahtjev među ostalim naglašava da, u skladu s napomenama s objašnjenjem HS-a, biljni ekstrakti više nisu sadržani u tarifnom broju 1302 čim su pridodani drugim proizvodima i na taj način prerađeni u prehrambene proizvode i da, iako se u skladu s napomenama s objašnjenjem KN-a kad je riječ o tarifnom broju 1302, preradi u vezi sa standardizacijom ne protivi to da se proizvod razvrsta u taj tarifni broj, nije sigurno da se znatno razrjeđivanje poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku i dalje može smatrati standardizacijom, čak i ako je to razrjeđivanje namijenjeno određivanju udjela vanilina u iznosu od 0,5 % kao što je to potvrdio tužitelj iz glavnog postupka.

32 Kao drugo, taj sud navodi da se ekstrahirane oleo smole izričito navode u tarifnom broju 3301 KN-a i da proizvod o kojem je riječ u glavnom postupku sadržava objektivne sastojke koji se navode u napomenama s objašnjenjem HS-a tako da se ta roba može razvrstati u taj tarifni broj. Osim toga, u napomeni 1. točki (ij) poglavlja 13. KN-a isključuju se sve ekstrahirane oleo smole iz tog poglavlja i, posljedično, također iz tarifnog broja 1302 KN-a.

33 Međutim, navedeni sud također navodi da se u napomeni 1. točki (a) iz poglavlja 33. KN-a nasuprot tomu navodi da su biljni ekstrakti iz tarifnog broja 1302 isključeni iz tog poglavlja i prema tome iz tarifnog broja 3301 KN-a.

34 Kao treće, taj sud postavlja pitanje o razlici između tarifnih brojeva 3301 i 3302 KN-a. S obzirom na napomene s objašnjenjem HS-a, on smatra da tarifni broj 3302 ne obuhvaća samo mješavinu nekoliko ekstrahiranih oleo smola nego uključuje i mješavine jedne ili više mirisnih tvari s otapalima tako da roba o kojoj je riječ u glavnom postupku također može biti razvrstana u taj tarifni broj jer je u ovom slučaju oleo smola vanilije, koja se temelji na mirisnoj tvari, razrijeđena dodavanjem alkohola i vode.

35 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev navodi da s obzirom na to da roba o kojoj je riječ u glavnom postupku sadržava žestoka alkoholna pića, ona načelno podliježe trošarini predviđenoj člankom 130. stavkom 1. prvom rečenicom i člankom 130. stavkom 4. BranntwMonG-a. Međutim, još valja utvrditi može li ta roba biti oslobođena u skladu s prijašnjim člankom 152. stavkom 1. točkom 5. BranntwMonG-a pri čemu odgovor na to pitanje pretpostavlja tumačenje članka 27. stavka 1. točke (e) Direktive 92/83 koji je prenesen tom nacionalnom odredbom i, konkretnije, određenje toga što se podrazumijeva pod pojmom „aroma” u smislu tog članka 27. stavka 1. točke (e).

36 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev navodi da je Komisijin Odbor za trošarine u svojim Smjernicama br. 458 od 19. studenoga 2003. smatrao da se takvo oslobođenje primjenjuje na proizvodnju ili uvoz aroma koje spadaju pod podbrojeve 1302 19 30, 2106 90 20 i 3302 KN-a u obliku koji je bio na snazi tog datuma.

37 Prema mišljenju tog suda, kad bi se robu o kojoj je riječ u glavnom postupku razvrstalo u podbroj 1302 19 05 ili tarifni broj 3301 KN-a, te su smjernice prepreka tomu da ona bude oslobođena od trošarine na žestoka alkoholna pića. Nasuprot tomu, ta bi roba podlijegala tom oslobođenju da je razvrstana u tarifni broj 3302 KN-a iako proizvodi koji su razvrstani u taj tarifni broj mogu sadržavati više alkohola od onih iz tarifnog broja 3301.

38 Sud koji je uputio zahtjev ipak postavlja pitanje o mogućnosti da Komisijin Odbor za trošarine na taj način ograničava područje primjene članka 27. stavka 1. točke (e) Direktive 92/83. Naime, on smatra da ovlasti povjerene tom odboru ne ovlašćuju potonjeg da ograniči područje primjene te odredbe.

39 U tim okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li tarifni podbroj 1302 19 05 [KN-a] tumačiti na način da u njega treba razvrstati i ekstrahiranu oleo smolu vanilije razrijeđenu etanolom i vodom, koja se sastoji od otprilike 90 % (v/v) odnosno 85 % (m/m) etanola, do najviše 10 % (m/m) vode, 4,8 % (m/m) suhog ostatka i 0,5 % (m/m) vanilina, iako u skladu s napomenom 1. točkom (ij) iz poglavlja 13. KN-a ekstrahirane oleo smole nisu obuhvaćene tarifnim brojem 1302 KN-a?

2. Jesu li proizvodi poput onih opisanih u prvom prethodnom pitanju uvršteni u ekstrahirane oleo smole u smislu tarifnog podbroja 3301 90 30 KN-a?

3. Treba li tarifni podbroj 3302 10 90 KN-a tumačiti na način da proizvode poput onih opisanih u prvom prethodnom pitanju treba razvrstati kao mješavinu mirisnih tvari ili mješavinu (uključujući alkoholne otopine) na osnovi jedne ili više tih tvari, vrsta koje se rabe kao sirovine u prehrambenoj industriji?

4. Jesu li proizvodi iz tarifnog podbroja 1302 19 05 KN-a ili ekstrahirana oleo smola iz tarifnog podbroja 3301 90 30 KN-a također uvršteni u arome u smislu članka 27. stavka 1. točke (e) Direktive 92/83?”

O prethodnim pitanjima

Prvo, drugo i treće pitanje

40 Svojim prvim do trećim pitanjem koje valja zajedno razmotriti sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li KN tumačiti na način da je roba koja se sastoji od otprilike 85 % etanola, 10 % vode i 4,8 % suhog ostatka, s prosječnim udjelom vanilina od 0,5 % i koja je dobivena razrjeđivanjem u vodi i etanolu međuproizvoda koji je i sâm izdvojen iz mahuna vanilije pomoću etanola, razvrstana u tarifne podbrojeve 1302 1905, 3301 9030 ili 3302 1090 te nomenklature.

41 Najprije valja utvrditi da se, kao prvo, tarifni broj 1302 iz KN-a koji se nalazi u poglavlju 13. te nomenklature, odnosi među ostalim na biljne ekstrakte pri čemu se u podbroju 1302 1905 KN-a konkretnije spominje oleo smola vanilije.

42 Kao drugo, tarifni broj 3301 KN-a koji se nalazi u poglavlju 33. te nomenklature među ostalim se odnosi na ekstrahirane oleo smole pri čemu se podbroj 3301 9030 KN-a konkretnije odnosi na ekstrahirane oleo smole različite od slatkog korijena i hmelja.

43 Kao treće, tarifni broj 3302 KN-a koji se također nalazi u tom poglavlju 33. među ostalim se odnosi na mješavine mirisnih tvari i mješavine, uključujući alkoholne otopine na osnovi jedne ili više tih tvari, vrsta koje se rabe kao sirovine u industriji. Podbroj 3302 1090 KN-a među ostalim se odnosi na takve mješavine kad se one koriste u prehrambenoj industriji.

44 Kao četvrto, valja podsjetiti na to da se, u skladu s općim pravilom 1 KN-a, carinsko razvrstavanje načelno određuje prema nazivima tarifnih brojeva i napomenama iz odjeljaka ili poglavlja.

45 S obzirom na ta uvodna razmatranja, valja najprije navesti da su, s jedne strane, u skladu s napomenom 1. drugom alinejom točkom (ij) iz poglavlja 13. KN-a, „ekstrahirane oleo smole” iz tarifnog broja 3301 KN-a isključene iz tarifnog broja 1302 te nomenklature i da su, s druge strane, na temelju napomene 1. točke (a) iz poglavlja 33. KN-a, „biljni ekstrakti” iz tarifnog broja 1302 KN-a isključeni iz tog poglavlja 33.

46 Prema tome, kako na temelju isključenja predviđenog napomenom 1. drugom alinejom točkom (ij) poglavlja 13. KN-a roba o kojoj je riječ u glavnom postupku ne bi mogla biti razvrstana u podbroj 1302 1905 KN-a koji se, kao što je to navedeno u točki 41. ove presude, odnosi na oleo smolu vanilije, nego kako bi je se smatralo ekstrahiranom oleo smolom u smislu tarifnog broja 3301 KN-a ili mješavinom mirisnih tvari ili mješavinom na osnovi jedne od tih tvari u smislu tarifnog broja 3302 KN-a, u svakom je slučaju potrebno da taj proizvod ne bude biljni ekstrakt u smislu tarifnog broja 1302 KN-a.

47 Međutim, to ovdje nije slučaj. Naime, čini se da se navedenu robu smatra biljnim ekstraktom u smislu tarifnog broja 1302 KN-a i, konkretnije, oleo smolom vanilije u smislu njegova podbroja 1302 1905.

48 U tom pogledu treba naglasiti da se okolnost da se u napomenama s objašnjenjem HS-a navodi da se njegov tarifni broj 1302 odnosi samo na biljne ekstrakte koji nisu spomenuti ni sadržani drugdje ne omogućuje da se samo po sebi isključi da robu poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku treba smatrati biljnim ekstraktom u smislu tarifnog broja 1302 KN-a zbog toga što bi ta roba mogla biti uvrštena u detaljnije određene tarifne brojeve i, konkretnije, u tarifne brojeve 3301 i 3302 KN-a.

49 Naime, iz tarifnog broja 1302 KN-a ni iz priloženih napomena ne proizlazi da taj tarifni broj treba smatrati podrednim, za razliku od nekih tarifnih brojeva KN-a koji to izričito navode. Međutim, napomene s objašnjenjem HS-a nisu obvezujuće i posljedično im se ne može dati prednost pred odredbama KN-a niti im izmijeniti sadržaj (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2016., Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, t. 28. i 47.).

50 U svakom slučaju, iz napomena s objašnjenjem HS-a proizlazi da su, kad je riječ o njegovu tarifnom broju 1302, detaljnije određeni tarifni brojevi na koje se upućuje oni koji se navode na kraju točke A predmetne napomene. Međutim, u popisu proizvoda koji se tamo nalazi ne navode se proizvodi iz tarifnih brojeva 3301 ili 3302 HS-a.

51 Kao drugo, najprije valja navesti da se međuproizvod iz točke 24. ove presude, iako je ekstrahiran iz mahuna vanilije pomoću etanola, može kvalificirati kao oleo smolu vanilije u smislu tarifnog broja 1302 1905 KN-a.

52 Naime, u napomeni 1. prvoj alineji poglavlja 13. KN-a izričito se predviđa da se „ekstrakt buhača" razvrstava u tarifni broj 1302 KN-a. Međutim, u skladu s napomenama s objašnjenjem HS-a, taj se ekstrakt dobiva „ekstrakcijom iz organskog otapala" poput međuproizvoda iz točke 24. ove presude.

53 Nadalje, tarifni broj 1301 KN-a među ostalim se odnosi na prirodne oleo smole. Nasuprot tomu, oleo smolu vanilije u smislu tarifnog podbroja 1302 19 05 KN-a treba smatrati biljnim ekstraktom koji nije dobiven „prirodno" nego putem tehnologije ekstrakcije, među ostalim, pomoću otapala.

54 Takvo je tumačenje također potkrijepljeno napomenama s objašnjenjem KN-a kad je riječ o tarifnom broju 1302 u kojima se navodi da su „biljni ekstrakti iz tarifnog broja 1302 […] kruti sirovi biljni materijali koji se, primjerice, dobivaju ekstrakcijom otapalom".

55 Kao drugo, doista je točno da se, kao što to naglašava sud koji je uputio zahtjev, kako bi se dobila roba o kojoj je riječ u glavnom postupku, taj međuproizvod u znatnoj količini razrjeđuje s etanolom i vodom. Međutim, najprije valja navesti da će, kao što je to navedeno u napomenama s objašnjenjem KN-a kad je riječ o tarifnom broju 1302, biljni ekstrakt i dalje biti razvrstan u taj tarifni broj čak i ako je podvrgnut postupku prerade u vezi s njegovom standardizacijom.

56 Jednako tako, u napomena s objašnjenjem HS-a kad je riječ o tarifnom broju 1302 također se navodi da su tim tarifnim brojem obuhvaćeni „tekući ekstrakti" odnosno „otopine [biljnih] ekstrakata u alkoholu […] načelno standardizirani" kako bi se prilikom njihova stavljanja na tržište prikazao ujednačen udio biljnog ekstrakta u proizvodu.

57 Usto, u odredbama KN-a kao ni u odredbama HS-a te u njihovim napomenama s objašnjenjem ne određuju se maksimalne granice kad je riječ o količini ostalih proizvoda kojima bi se moglo koristiti u svrhu standardizacije predmetnog biljnog ekstrakta.

58 Iz toga slijedi da, kad je razrjeđivanje biljnog ekstrakta namijenjeno osiguranju njegove standardizacije, ono nije prepreka tomu da tako razrijeđeni biljni ekstrakt i dalje bude razvrstan u tarifni broj 1302 KN-a.

59 Međutim, u ovom slučaju, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je, prema stajalištu uvoznika proizvoda o kojem je riječ u glavnom postupku, razrjeđivanje međuproizvoda s alkoholom i vodom konkretno namijenjeno tomu da se u tom proizvodu udio vanilina odredi u iznosu od 0,5 % i prema tome, njegovoj standardizaciji.

60 Kao treće, treba navesti da se u napomenama s objašnjenjem HS-a navodi da se, kad je riječ o tarifnim brojevima 1302 i 3301 HS-a, biljni ekstrakti obuhvaćeni tarifnim brojem 1302 razlikuju od ekstrahiranih oleo smola u smislu tarifnog broja 3301 jer uobičajeno, osim hlapivih mirisnih sastojaka, sadržavaju znatno veći udio drugih sastavnica biljke u odnosu na ekstrahiranu oleo smolu iz tarifnog broja 3301 HS-a.

61 Čini se da je to slučaj s robom o kojoj je riječ u glavnom postupku jer je udio suhog ostatka mahune vanilije u njoj, u skladu s navodima suda koji je uputio zahtjev, devet puta veći od udjela vanilina.

62 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo, drugo i treće pitanje valja odgovoriti tako da KN treba tumačiti na način da je roba, koja se sastoji od oko 85 % etanola, 10 % vode i 4,8 % suhog ostatka, s prosječnim udjelom vanilina od 0,5 % i koja je dobivena razrjeđivanjem međuproizvoda – koji je i sâm ekstrahiran iz mahuna vanilije pomoću etanola – u vodi i etanolu u svrhu standardizacije, razvrstana u podbroj 1302 19 05 te nomenklature.

Četvrto pitanje

63 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 27. stavak 1. točku (e) Direktive 92/83 tumačiti na način da oleo smolu vanilije koja je razvrstana u podbroj 1302 1905 KN-a treba smatrati „aromom” u smislu te odredbe.

64 Članak 27. Direktive 92/83 predviđa da države članice oslobađaju proizvode koji su obuhvaćeni tom direktivom od trošarine koja je njome uvedena, među ostalim, ako se ti proizvodi koriste za proizvodnju aroma namijenjenih pripremi prehrambenih proizvoda i bezalkoholnih pića s postotnim udjelom alkohola koji ne premašuje 1,2 %.

65 Najprije treba navesti da iz samog teksta članka 27. proizlazi da samo proizvodi koji su obuhvaćeni područjem primjene Direktive 92/83 mogu biti oslobođeni na temelju navedenog članka 27. Nasuprot tomu, nije toliko bitno jesu li ti proizvodi dio robe koja sama po sebi nije obuhvaćena područjem primjene te direktive (vidjeti u tom smislu presude od 12. lipnja 2008., Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, t. 35. do 37. i od 9. prosinca 2010., Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, t. 26.).

66 Međutim, među sastojcima robe o kojoj je riječ u glavnom postupku, čini se da je samo etanol obuhvaćen područjem primjene Direktive 92/83 na temelju članka 20. prvog stavka te direktive u vezi s tarifnim brojem 2207 KN-a. Iz toga slijedi da samo taj sastojak može biti obuhvaćen oslobođenjem u skladu s člankom 27. navedene direktive pod uvjetom da ga se rabi za proizvodnju aroma namijenjenih pripravljanju prehrambenih proizvoda i bezalkoholnih pića s volumnim udjelom alkohola koji ne premašuje 1,2 %.

67 Imajući u vidu tu činjenicu, valja naglasiti da s obzirom na to da pojam „aroma” nije definiran ni Direktivom 92/83 ni KN-om, njegovo značenje i doseg treba utvrditi u skladu s njegovim uobičajenim smislom u svakodnevnom jeziku, uzimajući u obzir kontekst u kojem se upotrebljava i ciljeve kojima teži propis čiji je dio (vidjeti u tom smislu presudu od 3. rujna 2014., Deckmyn i Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

68 Međutim, u svojem uobičajenom značenju, pojam „aroma” upućuje na sastojak koji ima okus ili miris karakterističan za određeni proizvod. Uostalom, tom tumačenju ne proturječe opća struktura ili ciljevi Direktive 92/83.

69 Iz toga slijedi da, pod uvjetom da udovoljava takvoj definiciji, što podliježe provjeri suda koji je uputio zahtjev, oleo smolu vanilije treba smatrati „aromom” u smislu članka 27. te direktive i nijedna se druga trošarina ne može naplatiti na etanol koji sadržava, ako je takva aroma namijenjena pripremi prehrambenih proizvoda ili bezalkoholnih pića s volumnim udjelom alkohola koji ne premašuje 1,2 %.

70 To tumačenje nije dovedeno u pitanje smjernicama koje je usvojio Komisijin Odbor za trošarine a koje spominje sud koji je uputio zahtjev.

71 Naime, čak i pod pretpostavkom da se tim smjernicama namjeravalo isključiti oleo smolu vanilije iz pojma „arome” u smislu članka 27. Direktive 92/83, ipak proizlazi da su ovlasti tog odbora, kako su utvrđene u članku 24. stavcima 2. i 4. Direktive 92/12 na datum usvajanja tih smjernica, ograničene na usvajanje mjera koje se odnose na primjenu odredbi prava Unije o trošarinama a da se pritom navedenom odboru ne omogućuje da izmijeni te odredbe ni prema tome da dopusti ograničenje dosega pojma „aroma” u smislu tog članka 27.

72 Osim toga, ovlasti Komisijina Odbora za trošarine, kako su definirane člancima 43. i 44. Direktive 2008/118 koja je stavljena izvan snage Direktivom 92/83, ne omogućuju mu da ograniči doseg takvog pojma.

73 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da članak 27. stavak 1. točku (e) Direktive 92/83 treba tumačiti na način da oleo smolu vanilije koja je obuhvaćena podbrojem 1302 19 05 KN-a treba smatrati „aromom” u smislu te odredbe pod uvjetom da ona čini sastojak koji daje poseban okus ili miris određenom proizvodu.

Troškovi

74 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

1. **Kombiniranu nomenklaturu iz Priloga I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Komisije (EU) br. 2015/1754 od 6. listopada 2015., treba tumačiti na način da je roba koja se sastoji od otprilike 85 % etanola, 10 % vode i 4,8 % suhog ostatka, s prosječnim udjelom vanilina od 0,5 % i koja je dobivena razrjeđivanjem međuproizvoda – koji je i sâm ekstrahiran iz mahuna vanilije pomoću etanola – u vodi i etanolu u svrhu standardizacije, razvrstana u podbroj 1302 19 05 te nomenklature.**

2. **Članak 27. stavak 1. točku (e) Direktive Vijeća 92/83/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na alkohol i alkoholna pića treba tumačiti na način da oleo smolu vanilije koja je obuhvaćena tarifnim podbrojem 1302 19 05 kombinirane nomenklature iz Priloga I. Uredbi br. 2658/87, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom br. 2015/1754, treba smatrati „aromom” u smislu te odredbe pod uvjetom da ona čini sastojak koji daje poseban okus ili miris određenom proizvodu.**

Potpisi