ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

7 april 2022*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk douanetarief – Gecombineerde nomenclatuur – Indeling van de goederen – Posten 1302, 3301 en 3302 – Door extractie verkregen vanille-oleohars – Accijnzen – Richtlijn 92/83/EEG – Vrijstellingen – Artikel 27, lid 1, onder e) – Begrip ‚aroma' – Richtlijn 92/12/EEG – Accijnscomité van de Europese Commissie – Bevoegdheden"

In zaak C-668/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 7 juli 2020, ingekomen bij het Hof op 8 december 2020, in de procedure

Y GmbH

tegen

Hauptzollamt,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: S. Rodin, kamerpresident, C. Lycourgos (rapporteur), president van de Vierde kamer, en L. S. Rossi, rechter,

advocaat-generaal: G. Pitruzzella,

griffier: M. Krausenböck,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Y GmbH, vertegenwoordigd door H. Bleier, Rechtsanwalt,

– het Hauptzollamt, vertegenwoordigd door B. Geyer als gemachtigde,

* Procestaal: Duits.

– de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, O. Serdula en J. Vláčil als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Perrin, M. Salyková en R. Pethke als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de codes 1302 19 05, 3301 90 30 en 3302 10 90 van de gecombineerde nomenclatuur in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1), zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) 2015/1754 van de Commissie van 6 oktober 2015 (PB 2015, L 285, blz. 1) (hierna: „GN"), alsook van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB 1992, L 316, blz. 21).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een procedure tussen Y GmbH en het Hauptzollamt (douanehoofdkantoor, Duitsland) betreffende de verplichting van verzoekster in het hoofdgeding om invoerrechten en accijnzen te betalen over de invoer van vanille-oleohars in de Europese Unie.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen (hierna: „GS") is ontwikkeld door de Internationale Douaneraad, thans de Werelddouaneorganisatie (WCO), die is opgericht bij het internationale verdrag dat op 14 juni 1983 is gesloten te Brussel. Dit internationale verdrag is samen met het daarbij behorende protocol van wijziging van 24 juni 1986 namens de Europese Economische Gemeenschap goedgekeurd bij besluit 87/369/EEG van de Raad van 7 april 1987 (PB 1987, L 198, blz. 1). De GN is gebaseerd op het GS. In de GN zijn de posten en codes van het GS tot zes cijfers overgenomen. Alleen het zevende en achtste cijfer bevatten verdere postonderverdelingen die specifiek zijn voor de GN.

4 Punt A, „Algemene regels voor de interpretatie van de [GN]" in titel I, „Algemene regels", van het eerste, inleidende deel van de GN, luidt als volgt:

„Voor de indeling van goederen in de [GN] gelden de volgende bepalingen:

1. De tekst van de opschriften van de afdelingen, van de hoofdstukken en van de onderdelen van hoofdstukken wordt geacht slechts als aanwijzing te gelden; voor de indeling zijn wettelijk bepalend de bewoordingen van de posten en de aantekeningen op de afdelingen of op de hoofdstukken en – voor zover dit niet in strijd is met de bewoordingen van bedoelde posten en aantekeningen – de navolgende regels.

[…]”

5 Het tweede deel van de GN, „Tabel van de rechten”, bevat een afdeling II, „Producten van het plantenrijk”, dat onder meer GN-hoofdstuk 13 omvat, met het opschrift „Gommen, harsen en andere plantensappen en plantenextracten”, een afdeling IV, „Producten van de voedselindustrie; dranken, alcoholhoudende vloeistoffen en azijn; tabak en tot verbruik bereide tabakssurrogaten” dat onder meer GN-hoofdstuk 22 omvat, met het opschrift „Dranken, alcoholhoudende vloeistoffen en azijn”, en een afdeling VI, „Producten van de chemische en van de aanverwante industrieën”, dat onder meer GN-hoofdstuk 33 omvat, met het opschrift „Etherische oliën en harsaroma’s; parfumerieën, toiletartikelen en cosmetische producten”.

6 GN-hoofdstuk 13 omvat de volgende posten en codes:

„[…]

1301	Gomlak (schellak); gommen, harsen, gomharsen en oleoharsen (bijvoorbeeld balsems), van natuurlijke oorsprong:
1301 20 00	– Arabische gom
1301 90 00	– andere
1302	Plantensappen en plantenextracten; pectinestoffen, pectinaten en pectaten; agar-agar en andere uit plantaardige producten verkregen plantenslijmen en bindmiddelen, ook indien gewijzigd:
	– plantensappen en plantenextracten:
[…]	[…]
1302 19	– – andere
1302 19 05	– – – vanille-oleohars

[…]”

7 Aantekening 1, onder ij), op GN-hoofdstuk 13 bepaalt het volgende:

„Zoethoutextract (drop), pyretrumextract, hopextract, aloë-extract en opium worden aangemerkt als plantensappen en plantenextracten, bedoeld bij post 1302.

Daarentegen zijn van post 1302 uitgezonderd:

[…]

ij) etherische oliën, vast of vloeibaar, en harsaroma’s, door extractie verkregen oleoharsen, alsmede gedistilleerd aromatisch water, waterige oplossingen van etherische oliën en bereidingen op basis van reukstoffen, van de soort gebruikt voor de vervaardiging van dranken (hoofdstuk 33)”.

8 GN-hoofdstuk 22 omvat post 2207, die luidt als volgt:

„2207	Ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van 80 % vol of meer; ethylalcohol en gedistilleerde dranken, gedenatureerd, ongeacht het gehalte:
2207 10 00	– ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van 80 % vol of meer
2207 20 00	– ethylalcohol en gedistilleerde dranken, gedenatureerd, ongeacht het gehalte

[…]”

9 GN-hoofdstuk 33 omvat de volgende posten en codes:

„[…]

3301	Etherische oliën (ook indien daaruit de terpenen zijn afgesplitst), vast of vloeibaar; harsaroma's; door extractie verkregen oleoharsen; geconcentreerde oplossingen van etherische oliën in vet, in vette oliën, in was of in dergelijke stoffen, verkregen door enfleurage of door maceratie; terpeenhoudende bijproducten, afgesplitst uit etherische oliën; gedistilleerd aromatisch water en waterige oplossingen van etherische oliën:
[…]	[…]
3301 30 00	– harsaroma's
3301 90	– andere:
3301 90 10	– – terpeenhoudende bijproducten, afgesplitst uit etherische oliën
	– – door extractie verkregen oleoharsen:
3301 90 21	– – – van zoethout en van hop
3301 90 30	– – – andere
[…]	[…]
3302	Mengsels van reukstoffen en mengsels (oplossingen in alcohol daaronder begrepen) op basis van een of meer van deze zelfstandigheden met andere stoffen, van de soort gebruikt als grondstof voor de industrie; andere bereidingen op basis van reukstoffen, van de soort gebruikt voor de vervaardiging van dranken:
3302 10	– van de soort gebruikt in de voedingsmiddelen- en drankenindustrie:
	– – van de soort gebruikt in de drankenindustrie:
	– – – bereidingen die alle essentiële aromatische stoffen van een bepaalde drank bevatten:
3302 10 10	– – – – met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol

[…]	[…]
3302 10 90	– – van de soort gebruikt in de voedingsmiddelenindustrie

[…]”

10 Aantekeningen 1 en 2 op hoofdstuk 33 bepalen:

„1. Dit hoofdstuk omvat niet:
a) natuurlijke oleoharsen en plantaardige extracten bedoeld bij de posten 1301 en 1302;

[…]

2. Als ‚reukstoffen’ in de zin van post 3302 worden slechts aangemerkt de stoffen bedoeld bij post 3301, geurige bestanddelen die uit dergelijke stoffen zijn geïsoleerd en synthetische aromatische stoffen.

[…]”

Toelichtingen op de GN en toelichtingen op het GS

11 De toelichtingen op de gecombineerde nomenclatuur van de Europese Unie (PB 2019, C 119, blz. 1; hierna: „toelichtingen op de GN”) bepalen met betrekking tot post 1302 het volgende:

„Plantenextracten bedoeld bij post 1302 zijn ruwe plantaardige materialen, bijvoorbeeld met behulp van oplosmiddelen verkregen, die niet verder chemisch zijn gewijzigd of verwerkt. Inerte additieven (bv. antiklontermiddelen) en verwerking in verband met standaardisering, of fysische behandeling zoals drogen of filtratie, zijn echter wel toegestaan.”

12 De door de WCO gepubliceerde toelichtingen (hierna: „toelichtingen op het GS”) betreffende post 1302 luiden als volgt:

„A) Plantensappen en plantenextracten

Deze post omvat plantensappen (plantaardige producten die gewoonlijk worden verkregen door natuurlijke afscheiding of inkerving) en plantenextracten (plantaardige producten gewonnen uit het oorspronkelijke plantaardige materiaal door oplosmiddelen) voor zover die sappen en extracten niet zijn genoemd of niet zijn begrepen onder posten met een meer specifieke omschrijving (zie de lijst met uitzonderingen aan het slot van letter A van deze toelichting).

Deze sappen en extracten verschillen van de etherische oliën, harsaroma’s en door extractie verkregen oleoharsen bedoeld bij post 33.01 doordat zij, afgezien van de vluchtige en geurige bestanddelen, een veel hoger gehalte aan andere plantenstoffen bevatten (bijvoorbeeld chlorofyl, tannine, bittere stoffen, koolhydraten en andere door extractie verkregen stoffen).

Van de sappen en extracten bedoeld bij deze post kunnen worden genoemd:

[…]

21) Vanille-oleohars, soms ten onrechte harsaroma van vanille of vanille-extract genoemd.

Sappen zijn meestal ingedikt of ingedroogd (vast). Extracten worden onderscheiden in vloeibare extracten, dikke extracten en droge extracten. De alcoholische extracten, die tincturen worden genoemd, bevatten de alcohol waarmede zij geëxtraheerd zijn. Vloeibare extracten zijn oplossingen van extracten in bijvoorbeeld alcohol, glycerine of minerale olie. Vloeibare extracten en tincturen zijn doorgaans getitreerd (bijvoorbeeld pyretrumextract gestandaardiseerd door toevoeging van minerale olie op zodanige wijze dat het een in de handel gebruikelijk uniform gehalte van bijvoorbeeld 2, 20 of 25 procent pyrethrine bezit). Droge extracten worden verkregen door verdamping van het oplosmiddel. Aan sommige droge extracten worden soms neutrale zelfstandigheden toegevoegd, hetzij om die extracten gemakkelijker tot poeder te kunnen brengen (zulks geldt onder meer voor belladonna-extract waaraan fijngemaakte Arabische gom is toegevoegd), hetzij om ze te titreren (zo worden aan opium bepaalde hoeveelheden zetmeel toegevoegd om opium te verkrijgen met een welbepaald gehalte aan morfine). De toevoeging van bedoelde zelfstandigheden voor de omschreven doeleinden heeft geen invloed op de indeling van droge extracten. Extracten mogen echter niet worden onderworpen aan aanvullende extractiecycli of aan zuiveringsprocessen, zoals chromatografische zuivering, die bepaalde verbindingen of klassen van verbindingen verhogen of verlagen in een mate die niet kan worden bereikt door middel van alleen initiële solventextractie.

[...]

De plantensappen en plantenextracten bedoeld bij deze post zijn doorgaans grondstoffen voor de vervaardiging van allerlei producten. Zij zijn evenwel van deze post uitgezonderd indien zij door toevoeging van andere stoffen zijn omgezet in voedingsmiddelen, in geneesmiddelen of in andere preparaten. Zij zijn ook uitgezonderd van de post wanneer ze sterk worden geraffineerd of gezuiverd, bijvoorbeeld door middel van chromatografische zuivering of ultrafiltratie, of na initiële extractie worden onderworpen aan aanvullende extractiecycli (bijvoorbeeld vloeistof-vloeistofextractie).

[...]

Etherische oliën, harsaroma's en door extractie verkregen oleoharsen zijn uitgezonderd van deze post 33.01. [...] Door extractie verkregen oleoharsen verschillen van de extracten van deze post door het feit dat zij: (1) verkregen worden uit natuurlijke, cellulaire ruwe plantaardige stoffen (meestal specerijen of aromatische planten) door extractie met behulp van organische oplosmiddelen of van superkritische vloeistoffen en (2) vluchtige, geurige bestanddelen bevatten evenals niet-vluchtige aromatische stoffen die de kenmerkende geur of smaak van de specerij of van de aromatische plant definiëren.

Deze post heeft evenmin betrekking op navolgende plantaardige producten, die meer specifiek zijn omschreven onder andere posten van de nomenclatuur:

a) gommen, harsen, gomharsen en oleoharsen, van natuurlijke oorsprong (post 13.01);

[...]"

13 Wat betreft hoofdstuk 33 staat in de toelichtingen van het GS te lezen:

„1. Dit hoofdstuk omvat niet:

a) natuurlijke oleoharsen of plantaardige extracten bij de posten 13.01 en 13.02;

[...]

2. Als ‚reukstoffen' in de zin van post 33.02 worden slechts aangemerkt de stoffen bij post 33.01, geurige bestanddelen die uit dergelijke stoffen zijn geïsoleerd en synthetische aromatische stoffen. [...]

De etherische oliën en door extractie verkregen oleoharsen bedoeld bij post 33.01 zijn alle geëxtraheerd uit plantaardig materiaal. [...]"

14 Wat betreft post 33.01 geeft de GS-toelichting het volgende aan:

„[...]

Door extractie verkregen oleoharsen, in de handel ook bekend als ‚bereide oleoharsen' of , oleoharsen van specerijen', worden gewonnen uit natuurlijke cellulaire ruwe plantaardige materialen (meestal specerijen of aromatische planten), hetzij door extractie met organische oplosmiddelen, hetzij door superkritische vloeistofextractie. Deze extracten bevatten vluchtige reukstoffen (bijvoorbeeld etherische oliën) en niet-vluchtige aromatiserende ingrediënten (bijvoorbeeld hars, vette oliën, of bittere dan wel scherpe ingrediënten) die bepalend zijn voor de typische geur of smaak van de specerijen of aromatische planten. Naargelang van de gebruikte specerijen of aromatische planten hebben deze door extractie verkregen oleoharsen een zeer uiteenlopend gehalte aan etherische oliën. Deze producten worden hoofdzakelijk gebruikt in de voedingsmiddelenindustrie voor de productie van aromatische stoffen.

Onder deze post vallen niet:

a) Natuurlijke oleoharsen (post 13.01)

b) Niet elders genoemde of ondergebrachte plantenextracten (bijvoorbeeld door extractie verkregen oleoharsen in waterige toestand), die vluchtige bestanddelen en doorgaans (los van de reukstoffen) een veel hoger gehalte aan andere plantaardige ingrediënten bevatten (post 13.02).

[...]

Na het extractieproces bevatten etherische oliën, harsaroma's of door extractie verkregen oleoharsen soms nog kleine hoeveelheden organische oplosmiddelen (bijvoorbeeld ethylalcohol); dit heeft echter geen invloed op de indeling ervan.

Etherische oliën, harsaroma's of door extractie verkregen oleoharsen waarvan een deel van de hoofdingrediënten louter met het oog op standaardisering is toegevoegd of verwijderd, blijven ingedeeld onder deze post wanneer de samenstelling van het gestandaardiseerde product binnen de normale waarden vallen die kenmerkend zijn voor dergelijke producten in natuurlijke toestand. Etherische oliën, harsaroma's of door extractie verkregen oleoharsen die dermate zijn gefractioneerd of anderszins zijn gewijzigd (uitgezonderd verwijdering van

terpeenkoolwaterstoffen) dat de samenstelling van het verkregen product wezenlijk verschilt van die van de oorspronkelijke producten, zijn echter van deze post (in het algemeen post 33.02) uitgesloten. Zijn voorts van deze post (in het algemeen post 33.02) uitgesloten producten waaraan tijdens de vervaardiging verdunningsmiddelen of draagstoffen, zoals plantaardige olie, dextrose of zetmeel, zijn toegevoegd.

In de bijlage bij de toelichtingen bij dit hoofdstuk is een lijst opgenomen van de voornaamste harsaroma's, etherische oliën en door extractie verkregen oleoharsen.

[...]

Naast de voornoemde uitzonderingen vallen niet onder deze post:

a) vanille-oleohars, soms onjuist aangeduid als ‚vanillehars' of ‚vanille-extract' (post 13.02).

[...]"

15 Wat betreft post 33.02 vermelden de GS-toelichtingen:

„Tot deze post behoren, op voorwaarde dat zij worden gebruikt als grondstoffen voor de parfumerie-industrie, voor de productie van levensmiddelen (bijvoorbeeld banket- en suikerbakkerij, aromatiseren van dranken) of voor andere bedrijfstakken, inzonderheid voor de zeepindustrie:

[...]

3) door extractie verkregen oleoharsen, onderling vermengd;

[...]

6) mengsels van een of meer reukstoffen (etherische oliën, harsaroma's, door extractie verkregen oleoharsen of synthetische reukstoffen), gecombineerd met toegevoegde verdunningsmiddelen of draagstoffen zoals plantaardige olie, dextrose of zetmeel;

7) mengsels, al dan niet gecombineerd met een verdunningsmiddel of een draagstof of alcohol bevattend, van producten bedoeld bij andere hoofdstukken (bijvoorbeeld specerijen) met een of meer reukstoffen (etherische oliën, harsaroma's, door extractie verkregen oleoharsen of synthetische reukstoffen), voor zover laatstbedoelde zelfstandigheden de basis van het mengsel vormen.

Producten verkregen door het afsplitsen van een of meer bestanddelen van een etherische olie, harsaroma of door extractie verkregen oleoharsen, zodat de samenstelling van het ontstane product beduidend afwijkt van het oorspronkelijke product, zijn tevens mengsels die onder deze positie worden ingedeeld. [...]"

Richtlijn 92/83

16 In artikel 20 van richtlijn 92/83 is bepaald:

„In deze richtlijn wordt onder ‚ethylalcohol' verstaan:

– alle producten van de GN-codes 2207 en 2208 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol, ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product uit een ander hoofdstuk van de [GN];

– producten van de GN-codes 2204, 2205 en 2206 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 22 % vol;

– drinkbare gedistilleerde dranken die producten al dan niet in oplossing bevatten."

17 Artikel 27 van richtlijn 92/83, dat behoort tot afdeling VII ervan, „Vrijstellingen", luidt als volgt:

„1. De lidstaten verlenen voor de onder deze richtlijn vallende producten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns op de voorwaarden die zij vaststellen voor de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen en ter voorkoming van fraude, ontwijking of misbruik:

[...]

e) wanneer zij gebruikt worden voor de productie van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol;

[...]"

Richtlijn 92/12

18 Artikel 24 van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn (EG) nr. 807/2003 van de Raad van 14 april 2003 (hierna: „richtlijn 92/12"), bepaalde:

„1. De [Europese] Commissie wordt bijgestaan door het ‚Accijnscomité'.

2. De voor de toepassing van de artikelen 5, 7, 15 ter, 18, 19 en 23 vereiste maatregelen worden vastgesteld volgens de procedure van lid 3.

[...]

4. Naast de in lid 2 genoemde maatregelen bestudeert het comité de kwesties die door de voorzitter worden voorgelegd op diens eigen initiatief of op verzoek van de vertegenwoordiger van een lidstaat, en die betrekking hebben op de toepassing van de communautaire bepalingen inzake accijnzen.

5. Het Comité stelt zijn reglement van orde vast."

Richtlijn 2008/118

19 Artikel 43, lid 1, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12 bepaalt:

„De Commissie wordt bijgestaan door een comité, het ‚Accijnscomité' genoemd."

20 Artikel 44 van richtlijn 2008/118 luidt als volgt:

„Naast de uitoefening van de in artikel 43 bedoelde taken is het Accijnscomité ook belast met het onderzoek van de kwesties die door de voorzitter worden voorgelegd op diens eigen initiatief of op verzoek van de vertegenwoordiger van een lidstaat, en die betrekking hebben op de toepassing van de communautaire accijnsbepalingen."

Richtsnoer nr. 458 van het Accijnscomité van de Commissie van 19 november 2003

21 Uit richtsnoer nr. 458 van het Accijnscomité van de Commissie van 19 november 2003 volgt onder andere dat „[d]e delegaties [...] zich vrijwel unaniem op het standpunt [stellen] dat aroma's die onder de op het tijdstip van vaststelling van deze richtsnoeren geldige versie van de GN-codes 1302 19 30, 2106 90 20 en 3302 vallen, vanaf het tijdstip van vervaardiging of invoer ervan in aanmerking komen voor de vrijstelling van artikel 27, lid 1, [onder] e), van richtlijn [92/83]".

Duits recht

22 § 130 van het Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG) (Duitse wet op het monopolie voor gedistilleerde dranken) van 8 april 1922 (RGBl. 1922 I, blz. 335), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „BranntwMonG"), luidt als volgt:

„(1) Gedistilleerde dranken en gedistilleerde alcohol bevattende waren (producten) zijn in het belastinggebied onderworpen aan de belasting op gedistilleerd. [...]

(4) Gedistilleerde alcohol bevattende producten als bedoeld in lid 1 verschillen van de alcoholhoudende producten als bedoeld in hoofdstuk 22 van de [NC], welke zijn vervaardigd op basis van gedistilleerde dranken dan wel gedistilleerde alcohol bevatten en waarvan het alcohol-volumegehalte in het geval van vloeibare producten meer dan 1,2 volumeprocent en in het geval van niet-vloeibare producten meer dan 1 massaprocent bedraagt.

[...]"

23 § 152, lid 1, punt 5, BranntwMonG, die van kracht was tot en met 31 december 2017 en waarbij artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 in Duits recht is omgezet, bepaalt:

„Producten zijn vrijgesteld van belasting indien ze worden gebruikt voor handelsdoeleinden op de volgende wijze:

[...]

5. niet-gedenatureerd voor de vervaardiging van aroma's voor het aromatiseren van

a) dranken met een alcoholgehalte van niet meer dan 1,2 volumeprocent;

b) andere voedingsmiddelen, met uitzondering van gedistilleerde dranken en andere alcoholhoudende dranken".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

24 Verzoekster in het hoofdgeding heeft in Duitsland een sterk naar vanille geurende, goudbruine vloeistof ingevoerd, bestaande uit ongeveer 85 % ethanol, 10 % water, 4,8 % droog residu en gemiddeld 0,5 % vanilline (hierna: „product in het hoofdgeding"). Om dit product te verkrijgen is eerst met behulp van ethanol een tussenproduct uit vanillestokjes gewonnen (hierna: „tussenproduct"). Dit donkerbruine, sterk geurende, stroperige product wordt vervolgens met alcohol en water verdund om het product in het hoofdgeding te verkrijgen.

25 Op 10 februari 2016 heeft verzoekster in het hoofdgeding dit product aangegeven onder GN-code 3302 10 90, om het in het vrije verkeer te brengen.

26 Op 25 april 2016 heeft het bevoegde Hauptzollamt (douanehoofdkantoor) vastgesteld dat het product in het hoofdgeding moest worden ingedeeld onder GN-code 1302 19 05 en bijgevolg krachtens Duits recht ook was onderworpen aan de accijns op gedistilleerde dranken. Bijgevolg heeft het Hauptzollamt invoerrechten en accijnzen nagevorderd.

27 Het bevoegde Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) heeft bevestigd dat het product in het hoofdgeding onder GN-code 1302 19 05 viel en dat de invoerrechten en accijnzen derhalve rechtmatig waren geheven. Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen de uitspraak van het Finanzgericht beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), met het betoog dat het product in het hoofdgeding moest worden ingedeeld onder GN-code 3302 10 90.

28 De verwijzende rechter twijfelt over de uitlegging van de GN-codes 1302 19 05, 3301 90 30 en 3302 10 90 en van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83.

29 In de eerste plaats stelt deze rechter vast dat, ten eerste, GN-post 1302 plantensappen en plantenextracten omvat voor zover deze sappen en extracten volgens de toelichting op het GS niet zijn genoemd of niet zijn begrepen onder posten met een meer specifieke omschrijving. Deze toelichting geeft ook aan dat het onderscheid tussen enerzijds plantensappen en plantenextracten en anderzijds oleoharsen voornamelijk in het feit ligt dat deze eerste groep, afgezien van de vluchtige en geurige ingrediënten, een veel hoger gehalte aan andere plantaardige ingrediënten bevat.

30 Deze rechter merkt op dat het tussenproduct, dat met behulp van een oplosmiddel uit vanillestokjes wordt geëxtraheerd, als plantenextract zou kunnen worden aangemerkt. Aangezien dit tussenproduct echter vervolgens wordt verdund in een aanzienlijke hoeveelheid water en alcohol, betwijfelt de verwijzende rechter of het product in het hoofdgeding nog als plantenextract kan worden aangemerkt in de zin van GN-post 1302.

31 De verwijzende rechter benadrukt dat plantenextracten volgens de GS-toelichting niet meer onder post 1302 vallen zodra zij aan andere producten zijn toegevoegd en daarmee zijn getransformeerd in een product voor menselijke consumptie, en dat een verwerking in verband

met standaardisering volgens de GN-toelichting bij post 1302 er weliswaar niet aan in de weg staat om deze extracten onder post 1302 in te delen maar dat niet zeker is of een dermate sterke verdunning zoals in het hoofdgeding nog als standaardisering kan worden beschouwd, ook al dient deze verdunning – zoals verzoekster in het hoofdgeding bevestigt – om het vanillinegehalte op 0,5 % te brengen.

32 Ten tweede wijst deze rechter erop dat de door extractie verkregen oleoharsen uitdrukkelijk onder GN-post 3301 zijn opgenomen en dat het product in het hoofdgeding de objectieve kenmerken en eigenschappen heeft die zijn genoemd in de toelichting op het GS, zodat dat product onder die post kan worden ingedeeld. Bovendien sluit aantekening 1, onder ij), op GN-hoofdstuk 13 alle door extractie verkregen oleoharsen uit van dat hoofdstuk, en daarmee dus ook van GN-post 1302.

33 De verwijzende rechter merkt echter tevens op dat aantekening 1, onder a), op GN-hoofdstuk 33 integendeel aangeeft dat dit hoofdstuk niet de plantaardige extracten van post 1302 omvat. Die vallen dus niet onder GN-post 3301.

34 Ten derde vraagt hij zich af in hoeverre de GN-posten 3301 en 3302 van elkaar verschillen. Gelet op de toelichtingen op het GS stelt hij vast dat post 3302 niet alleen mengsels van meerdere door extractie verkregen oleoharsen maar ook de mengsels van een of meerdere reukstoffen met oplosmiddelen omvat, zodat onder deze tariefpost tevens het product in het hoofdgeding kan worden ingedeeld, aangezien in dit geval de op een reukstof gebaseerde vanille-oleohars wordt verdund met alcohol en water.

35 In de tweede plaats merkt de verwijzende rechter op dat het product in het hoofdgeding gedistilleerde alcohol bevat en dus in beginsel onderworpen is aan de accijns van § 130, lid 1, eerste volzin, en lid 4, BranntwMonG. Vastgesteld moet echter worden of het product kan worden vrijgesteld volgens § 152, lid 1, punt 5 (oud), BranntwMonG. Voor die vaststelling is uitlegging noodzakelijk van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83, waar die nationale bepaling de omzetting van vormt, en moet meer in het bijzonder worden onderzocht wat wordt verstaan onder „aroma” in de zin van dat artikel 27, lid 1, onder e).

36 In dit verband geeft de verwijzende rechter aan dat het Accijnscomité van de Commissie zich in nr. 458 van zijn richtsnoeren van 19 november 2003 op het standpunt heeft gesteld dat die vrijstelling gold vanaf het tijdstip van vervaardiging of invoer van de aroma's die onder de GN-codes 1302 19 30, 2106 90 20 en 3302 vielen zoals deze op dat tijdstip van toepassing waren.

37 Volgens deze rechter staan deze richtsnoeren eraan in de weg dat het product in het hoofdgeding kan worden vrijgesteld van de accijns op gedistilleerde alcohol als het moet worden ingedeeld onder GN-code 1302 19 05 of post 3301. Daarentegen kan dit product wel worden vrijgesteld als het wordt ingedeeld onder GN-post 3302, ook al kunnen de producten onder deze post meer alcohol bevatten dan die onder post 3301.

38 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of het Accijnscomité van de Commissie de werkingssfeer van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 wel op deze wijze kan beperken. Hij is namelijk van oordeel dat het niet tot de bevoegdheden van dit comité behoort om de werkingssfeer van deze bepaling in te perken.

39 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moet code 1302 19 05 van de [GN] aldus worden uitgelegd dat daaronder ook met ethanol en water verdunde en door extractie verkregen vanille-oleoharsen moeten worden ingedeeld wanneer deze bestaan uit ongeveer 90 % (v/v) respectievelijk 85 % (m/m) ethanol, tot en met 10 % (m/m) water, 4,8 % (m/m) droog residu en 0,5 % vanilline (m/m), ook al zijn door extractie verkregen vanille-oleoharsen volgens aantekening 1, onder ij), op hoofdstuk 13 GN uitgesloten van indeling onder GN-post 1302?

2) Zijn de in de eerste prejudiciële vraag omschreven producten aan te merken als door extractie verkregen vanille-oleoharsen als bedoeld in GN-code 3301 90 30?

3) Moet GN-code 3302 10 90 aldus worden uitgelegd dat de in de eerste prejudiciële vraag omschreven producten moeten worden ingedeeld als een mengsel van reukstoffen of als een mengsel (oplossingen in alcohol daaronder begrepen) op basis van een of meer van deze zelfstandigheden met andere stoffen, van de soort gebruikt in de voedingsmiddelenindustrie?

4) Zijn de producten van GN-code 1302 19 05 of door extractie verkregen vanille-oleoharsen als bedoeld in GN-code 3301 90 30 ook aan te merken als aroma's in de zin van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste tot en met derde vraag

40 Met zijn eerste tot en met derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de GN aldus moet worden uitgelegd dat een product dat uit ongeveer 85 % ethanol, 10 % water, 4,8 % droog residu en gemiddeld 0,5 % vanilline bestaat en verkregen wordt door een met behulp van ethanol uit vanillestokjes geëxtraheerd tussenproduct te verdunnen in water en ethanol, onder code 1302 19 05, code 3301 90 30 of code 3302 10 90 van de GN valt.

41 Vooraf moet ten eerste worden vastgesteld dat GN-post 1302, die deel uitmaakt van hoofdstuk 13, met name ziet op plantenextracten en dat GN-code 1302 19 05 meer specifiek vanille-oleohars betreft.

42 Ten tweede betreft GN-post 3301, die in hoofdstuk 33 is opgenomen, met name uit extractie verkregen oleoharsen. GN-code 3301 90 30 ziet meer in het bijzonder op andere uit extractie verkregen oleoharsen dan zoethout en drop.

43 Ten derde heeft de in datzelfde hoofdstuk 33 ondergebrachte GN-post 3302 met name betrekking op mengsels van reukstoffen en mengsels – oplossingen in alcohol daaronder begrepen – op basis van een of meer van deze zelfstandigheden met andere stoffen, van de soort gebruikt als grondstof voor de industrie. GN-code 3302 10 90 betreft met name die mengsels wanneer ze worden gebruikt in de voedingsmiddelenindustrie.

44 Ten vierde zij eraan herinnerd dat algemene regel 1 van de GN preciseert dat de bewoordingen van de posten en de aantekeningen op de afdelingen of op de hoofdstukken in beginsel bepalend zijn voor de tariefindeling.

45 In het licht van deze voorafgaande vaststellingen moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat, overeenkomstig aantekening 1, tweede alinea, onder ij), van GN-hoofdstuk 13, de onder GN-post 3301 bedoelde „door extractie verkregen oleoharsen" uitgezonderd zijn van post 1302 van deze nomenclatuur en bovendien dat, op grond van aantekening 1, onder a), van GN-hoofdstuk 33, „plantenextracten" die onder GN-post 1302 vallen zijn uitgezonderd van hoofdstuk 33.

46 Om het product in het hoofdgeding krachtens aantekening 1, tweede alinea, onder ij), van GN-hoofdstuk 13 te kunnen uitsluiten van GN-code 1302 19 05, die zoals in punt 41 van dit arrest aangeeft vanille-oleohars betreft, en dit product te beschouwen als een door extractie verkregen oleohars in de zin van GN-post 3301 of als mengsel van reukstoffen dan wel als mengsel op basis van een of meer van deze zelfstandigheden met andere stoffen in de zin van GN-post 3302, mag het hoe dan ook geen plantenextract zijn in de zin van GN-post 1302.

47 Aan die laatste voorwaarde is evenwel niet voldaan. Dit product lijkt namelijk beschouwd te moeten worden als een plantenextract in de zin van GN-post 1302, meer in het bijzonder een vanille-oleohars in de zin van code 1302 19 05.

48 In dit verband moet worden benadrukt dat de omstandigheid dat GS-post 1302 volgens de toelichting alleen betrekking heeft op plantenextracten die niet elders worden genoemd of ondergebracht, op zich niet volstaat om te concluderen dat het is uitgesloten dat een product als in het hoofdgeding als plantenextract in de zin van GN-post 1302 moet worden beschouwd omdat het onder meer specifieke GN-posten zou kunnen vallen, meer in het bijzonder de posten 3301 of 3302.

49 Uit GN-post 1302 of uit de bijbehorende aantekeningen volgt namelijk niet dat deze post als ondergeschikt moet worden beschouwd, in tegenstelling tot de GN-posten waarbij dat uitdrukkelijk wordt vermeld. De GS-toelichtingen zijn echter niet bindend, hebben dus geen voorrang op de GN en kunnen de inhoud ervan niet wijzigen (zie in die zin arrest van 3 maart 2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, punten 28 en 47).

50 Hoe dan ook volgt uit de GS-toelichtingen met betrekking tot post 1302 dat de meer specifieke posten waarnaar wordt verwezen de posten aan het eind van punt A van de betreffende toelichting zijn. De lijst van producten die daar wordt weergegeven vermeldt echter niet de producten onder de GS-posten 3301 of 3302.

51 In de tweede plaats zij opgemerkt dat het in punt 24 van dit arrest bedoelde tussenproduct in de zin van GN-post 1302 19 05 ten eerste kan worden aangemerkt als vanille-oleohars, ook al is het met behulp van ethanol geëxtraheerd uit vanillestokjes.

52 Aantekening 1, eerste alinea, van GN-hoofdstuk 13 bepaalt namelijk uitdrukkelijk dat „pyretrumextract" onder GN-post 1302 valt. Volgens de GS-toelichtingen wordt dit verkregen „door extractie met een organisch oplosmiddel", net als het in punt 24 van dit arrest bedoelde tussenproduct.

53 Bovendien betreft GN-post 1301 met name de natuurlijke oleoharsen. Daarentegen moet vanille-oleohars in de zin van GN-code 1302 19 05 dan ook worden beschouwd als een plantenextract dat niet op „natuurlijke" wijze maar met een technische extractieprocedure – voornamelijk een oplosmiddel – wordt verkregen.

54 Die benadering wordt tevens bevestigd door de aantekeningen bij GN-post 1302, waarin staat: „Plantenextracten bedoeld bij post 1302 zijn ruwe plantaardige materialen, bijvoorbeeld met behulp van oplosmiddelen verkregen [...]".

55 Ten tweede is het zeker juist dat, zoals de verwijzende rechter benadrukt, dit tussenproduct sterk met ethanol en water wordt verdund om het product in het hoofdgeding te verkrijgen. Daarbij moet er om te beginnen evenwel op worden gewezen dat de aantekeningen bij GN-post 1302 aangeven dat een plantenextract onder deze post blijft vallen zelfs als het wordt verwerkt in verband met standaardisering.

56 Evenzo preciseren de GS-toelichtingen dat onder post 1302 ook „vloeibare extracten" vallen, te weten „oplossingen van [planten]extracten in [...] alcohol[,] doorgaans getitreerd", op zodanige wijze dat het product bij het in de handel brengen een uniform gehalte plantenextract bezit.

57 Bovendien stellen de GN- of GS-bepalingen noch hun toelichtingen een bovengrens aan de hoeveelheden van andere producten waarmee het betrokken plantenextract kan worden gestandaardiseerd.

58 Hieruit volgt dat de verdunning van een plantenextract met het oog op standaardisering er niet aan in de weg staat dat het aldus verdunde plantenextract nog steeds onder GN-post 1302 valt.

59 In casu volgt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de verdunning van het tussenproduct met alcohol en water volgens de importeur van het product in het hoofdgeding juist dient om het vanillinegehalte op 0,5 % te brengen en het product zo te standaardiseren.

60 In de derde plaats zij opgemerkt dat de GS-toelichtingen betreffende de GS-posten 1302 en 3301 aangeven dat de plantenextracten die onder post 1302 vallen verschillen van door extractie verkregen oleoharsen in de zin van post 3301 door het feit dat zij, afgezien van vluchtige, geurige bestanddelen, een veel groter gedeelte aan andere plantenstoffen bevatten dan de oleoharsen waarop GS-post 3301 ziet.

61 Dat lijkt het geval te zijn bij het product in het hoofdgeding: volgens de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens is het aandeel droog residu vanillestokjes negen keer hoger dan het aandeel vanilline.

62 Gelet op een en ander dient op de eerste tot en met de derde vraag te worden geantwoord dat de GN aldus moet worden uitgelegd dat een product dat uit ongeveer 85 % ethanol, 10 % water, 4,8 % droog residu en gemiddeld 0,5 % vanilline bestaat en dat wordt verkregen door een met behulp van ethanol uit vanillestokjes geëxtraheerd tussenproduct met het oog op standaardisering te verdunnen in water en ethanol, onder GN-code 1302 19 05 valt.

Vierde vraag

63 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat een vanille-oleohars die onder GN-code 1302 19 05 valt, als „aroma" in de zin van die bepaling moet worden beschouwd.

64 Artikel 27 van richtlijn 92/83 bepaalt dat de lidstaten de onder deze richtlijn vallende producten vrijstellen van de erdoor ingestelde accijns, onder andere wanneer zij gebruikt worden voor de productie van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.

65 Om te beginnen zij erop gewezen dat uit de tekst van dit artikel 27 zelf volgt dat uitsluitend producten die onder richtlijn 92/83 vallen in aanmerking komen voor de vrijstelling waarin dat artikel voorziet. Het is daarentegen niet van belang of deze producten bestanddeel zijn van een product dat als zodanig buiten de werkingssfeer van deze richtlijn valt (zie in die zin arresten van 12 juni 2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, punten 35-37, en 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punt 26).

66 Van alle ingrediënten van het product in het hoofdgeding lijkt volgens artikel 20, eerste streepje, van deze richtlijn juncto GN-post 2207 enkel ethanol binnen de werkingssfeer van richtlijn 92/83 te vallen. Hieruit volgt dat overeenkomstig artikel 27 van deze richtlijn alleen dit ingrediënt kan worden vrijgesteld van accijns, op voorwaarde dat het wordt gebruikt voor de productie van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.

67 Nu dat is verduidelijkt, dient te worden onderstreept dat de betekenis en de draagwijdte van het begrip „aroma" – dat niet in richtlijn 92/83 of in de GN wordt gedefinieerd – moeten worden bepaald in overeenstemming met de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan, met inachtneming van de context waarin het wordt gebruikt en de door de regeling waarvan het deel uitmaakt beoogde doelstellingen (zie in die zin arrest van 3 september 2014, Deckmyn en Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

68 In de gebruikelijke betekenis ervan verwijst het begrip „aroma" naar een ingrediënt dat een specifieke smaak of geur geeft aan een bepaald product. Deze uitlegging wordt bovendien niet tegengesproken door de algemene opzet of de doelstellingen van richtlijn 92/83.

69 Hieruit volgt dat vanille-oleohars – voor zover die binnen deze definitie valt, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit na te gaan – moet worden beschouwd als „een aroma" in de zin van artikel 27 van deze richtlijn en dat geen accijns kan worden geheven over het ethanol dat deze hars bevat wanneer dat aroma dient voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.

70 De door de verwijzende rechter aangehaalde richtsnoeren van het Accijnscomité van de Commissie doen niet af aan deze uitlegging.

71 Zelfs indien deze richtsnoeren zouden hebben beoogd vanille-oleoharsen uit te sluiten van het begrip „aroma" in de zin van artikel 27 van richtlijn 92/83, zou dit immers de vaststelling onverlet laten dat de bevoegdheden van dat comité, zoals deze op de datum waarop die richtsnoeren zijn vastgesteld werden bepaald door artikel 24, leden 2 en 4, van richtlijn 92/12, beperkt waren tot

het vaststellen van maatregelen betreffende de toepassing van de Unierechtelijke bepalingen inzake accijnzen, zonder dat het dit comité was toegestaan die bepalingen te wijzigen, en dus evenmin om de draagwijdte van het begrip „aroma” in de zin van dat artikel 27 te beperken.

72 Bovendien stellen de bevoegden van het Accijnscomité van de Commissie zoals deze in de thans geldende artikelen 43 en 44 van richtlijn 2008/118, waarbij richtlijn 92/83 is ingetrokken, zijn gedefinieerd, dit comité nog steeds niet in staat de draagwijdte van dat begrip te beperken.

73 Gelet op een en ander dient artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 aldus te worden uitgelegd dat een vanille-oleohars die onder GN-code 1302 19 05 valt, als „aroma” in de zin van die bepaling moet worden beschouwd, mits die hars een ingrediënt vormt dat een specifieke smaak of geur geeft aan een bepaald product.

Kosten

74 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

1) **De gecombineerde nomenclatuur in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) 2015/1754 van de Commissie van 6 oktober 2015, moet aldus worden uitgelegd dat een product dat uit ongeveer 85 % ethanol, 10 % water, 4,8 % droog residu en gemiddeld 0,5 % vanilline bestaat en verkregen wordt door een met behulp van ethanol uit vanillestokjes geëxtraheerd tussenproduct met het oog op standaardisering te verdunnen in water en ethanol, onder code 1302 19 05 van deze nomenclatuur valt.**

2) **Artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken moet aldus worden uitgelegd dat een vanille-oleohars die valt onder code 1302 19 05 van de gecombineerde nomenclatuur in bijlage I bij verordening nr. 2658/87, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening 2015/1754, moet worden beschouwd als „aroma” in de zin van die bepaling, mits die hars een ingrediënt vormt dat een specifieke smaak of geur geeft aan een bepaald product.**

ondertekeningen