Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

zo 7. apríla 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný colný sadzobník – Kombinovaná nomenklatúra – Zaradenie tovarov – Položky 1302, 3301 a 3302 – Extrahovaná olejoživica vanilky – Spotrebné dane – Smernica 92/83/EHS – Oslobodenia – Článok 27 ods. 1 písm. e) – Pojem ‚esencia' – Smernica 92/12/EHS – Výbor Európskej komisie pre spotrebné dane – Právomoci"

Vo veci C-668/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) zo 7. júla 2020 a doručený Súdnemu dvoru 8. decembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

Y GmbH

proti

Hauptzollamt,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory S. Rodin, predseda štvrtej komory C. Lycourgos (spravodajca) a sudkyňa L. S. Rossi,

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: M. Krausenböck,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Y GmbH, v zastúpení: H. Bleier, Rechtsanwalt,

– Hauptzollamt, v zastúpení: B. Geyer, splnomocnená zástupkyňa,

– česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, O. Serdula a J. Vláčil, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: C. Perrin, M. Salyková a R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu podpoložiek 1302 19 05, 3301 90 30 a 3302 10 90 kombinovanej nomenklatúry uvedenej v prílohe I k nariadeniu Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382), zmenenému vykonávacím nariadením Komisie (EÚ) 2015/1754 zo 6. októbra 2015 (Ú. v. EÚ L 285, 2015, s. 1) (ďalej len „KN“), ako aj článku 27 ods. 1 písm. e) smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206).

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktorého účastníkmi sú Y GmbH a Hauptzollamt (Hlavný colný úrad, Nemecko), vo veci povinnosti žalobkyne vo veci samej zaplatiť clo a spotrebnú daň za dovoz olejoživice vanilky na územie Európskej únie.

Právny rámec

Právo Únie

3 Harmonizovaný systém opisu a číselného označovania tovaru (ďalej len „HS“) vypracovala Rada pre colnú spoluprácu, teraz Svetová colná organizácia (WCO), a bol zavedený Medzinárodným dohovorom uzatvoreným 14. júna 1983 v Bruseli. Tento medzinárodný dohovor bol spolu s protokolom o jeho zmene a doplnkoch z 24. júna 1986 schválený v mene Európskeho hospodárskeho spoločenstva rozhodnutím Rady 87/369/EHS zo 7. apríla 1987 (Ú. v. ES L 198, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 288). KN je založená na HS. KN preberá položky a podpoložky HS zložené zo šiestich čísel. Až siedmy a ôsmy číselný znak označuje vlastné triedenie podľa tejto nomenklatúry.

4 Časť A s názvom „Všeobecné pravidlá na interpretáciu KN“ v oddiele I s názvom „Všeobecné pravidlá“ prvej časti KN obsahujúcej úvodné ustanovenia stanovuje:

„Zatrieďovanie tovaru do [KN] sa riadi nasledujúcimi zásadami:

1. Názvy tried, kapitol a podkapitol majú len orientačný charakter; na právne účely sa zatriedenie určuje podľa znenia položiek a príslušných poznámok k triedam alebo kapitolám, a ak tieto položky alebo poznámky nevyžadujú inak, podľa nasledujúcich ustanovení.

…“

5 Druhá časť KN s názvom „Zoznam colných sadzieb“ obsahuje triedu II s názvom „Rastlinné výrobky“, v ktorej sa okrem iného nachádza kapitola 13 KN s názvom „Šelak; gumy, živice a ostatné rastlinné šťavy a výťažky“, triedu IV s názvom „Pripravené potraviny; nealkoholické a alkoholické nápoje a ocot; tabak a vyrobené náhradky tabaku“, v ktorej sa okrem iného nachádza

kapitola 22 KN s názvom „Nealkoholické a alkoholické nápoje a ocot“, a triedu VI s názvom „Výrobky chemického priemyslu alebo príbuzného priemyslu“, v ktorej sa okrem iného nachádza kapitola 33 KN s názvom „Silice a rezinoidy; voňavkárske, kozmetické alebo toaletné prípravky“.

6 Kapitola 13 KN zahŕňa nasledujúce položky a podpoložky:

„…

1301	Šelak; prírodné gumy, živice, gumoživice a olejoživice (napríklad balzamy):
1301 20 00	– Arabská guma
1301 90 00	– Ostatné
1302	Rastlinné šťavy a výťažky; pektínové látky, pektináty a pektáty; agar–agar a ostatné slizy a zahusťovadlá, tiež modifikované, získané z rastlinných produktov:
	– Rastlinné šťavy a výťažky:
…	…
1302 19	– – Ostatné
1302 19 05	– – – Olejoživica vanilky

…“

7 V poznámke 1 písm. ij) ku kapitole 13 KN sa uvádza:

„Do položky 1302 patrí okrem iného výťažok zo sladkého drievka a výťažok z rimbaby, výťažok z chmeľu, výťažok z aloe a ópium.

Do tejto položky nepatria:

…

ij) silice, pevné silice, absolútne silice, rezinoidy, extrahované olejoživice, vodné destiláty alebo vodné roztoky silíc alebo prípravky na základe vonných látok druhov používaných na výrobu nápojov (33. kapitola).“

8 Kapitola 22 KN obsahuje položku 2207, ktorá znie:

„2207	Etylalkohol nedenaturovaný s objemovým alkoholometrickým titrom 80 % vol alebo viac; etylalkohol a ostatné destiláty, denaturované, s akýmkoľvek alkoholometrickým titrom:
2207 10 00	– Etylalkohol nedenaturovaný s objemovým alkoholometrickým titrom 80 % vol alebo viac
2207 20 00	– Etylalkohol a ostatné destiláty, denaturované, s akýmkoľvek alkoholometrickým titrom

…“

9 Kapitola 33 KN zahŕňa nasledujúce položky a podpoložky:

„…

3301	Silice (tiež deterpénované) vrátane pevných a absolútnych; rezinoidy; extrahované olejoživice; koncentráty silíc v tukoch, v nevysychateľných olejoch, vo voskoch alebo podobné, získané napustením alebo maceráciou týchto výrobkov; terpenické vedľajšie produkty z deterpenácie silíc; vodné destiláty a vodné roztoky silíc:
…	…
3301 30 00	– Rezinoidy
3301 90	– Ostatné:
3301 90 10	– – Vedľajšie terpénické produkty z deterpenácie silíc
	– – Extrahované olejoživice:
3301 90 21	– – – Zo sladkého drievka a chmeľu
3301 90 30	– – – Ostatné
…	…
3302	Zmesi vonných látok a zmesi (vrátane alkoholových roztokov) na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok druhov používaných ako suroviny v priemysle; ostatné prípravky na základe vonných látok druhov používaných na výrobu nápojov:
3302 10	– Druhy používané v potravinárskom alebo nápojovom priemysle:
	– – Druhy používané v nápojovom priemysle:
	– – – Prípravky obsahujúce všetky ochucujúce prísady charakterizujúce nápoj:
3302 10 10	– – – – S objemovým alkoholometrickým titrom presahujúcim 0,5 %
…	…
3302 10 90	– – Druhy používané v potravinárskom priemysle

…“

10 Podľa poznámok 1 a 2 ku kapitole 33:

„1. Do tejto kapitoly nepatria:
a) prírodné olejoživice ani rastlinné výťažky položky 1301 alebo 1302;

…

2. Termín ‚vonné látky‘ v položke 3302 sa vzťahuje len na látky položky 3301, na vonné zložky izolované z týchto látok alebo na syntetické aromatické vonné látky.

…“

Vysvetlivky ku KN a vysvetlivky k HS

11 Vysvetlivky ku kombinovanej nomenklatúre Európskej únie (Ú. v. EÚ C 119, 2019, s. 1, ďalej len „vysvetlivky ku KN“) v súvislosti s položkou 1302 uvádzajú:

„Rastlinné výťažky položky 1302 sú surové nespracované rastlinné materiály získané napríklad extrakciou rozpúšťadlom, ktoré nie sú ďalej chemicky modifikované ani spracované. Avšak pridanie inertných prísad (napríklad protispekavých látok) a spracovanie týkajúce sa ich štandardizácie alebo fyzikálna úprava, ako napríklad sušenie alebo filtrácia, sú dovolené.“

12 Vysvetlivky k položke 1302, ktoré uverejnila WCO (ďalej len „vysvetlivky k HS“), stanovujú:

„A) Rastlinné šťavy a výťažky.

Položka zahŕňa rastlinné šťavy (výrobky rastlinného pôvodu, ktoré sa obvykle získavajú ako prírodný exudát alebo pomocou narezania) a výťažky (výrobky rastlinného pôvodu extrahované z pôvodných rastlinných materiálov pomocou rozpúšťadiel) za predpokladu, že nie sú uvedené alebo zahrnuté v špecifickejších položkách nomenklatúry (pozri zoznam výnimiek na konci časti A týchto vysvetliviek).

Tieto šťavy a výťažky sa odlišujú od silíc, rezinoidov a extrahovaných olejoživíc položky 33.01 tým, že okrem prchavých vonných látok obsahujú oveľa vyšší podiel iných rastlinných zložiek (napr. chlorofyl, taníny, horké látky, uhľohydráty a iné extrahovateľné látky).

K šťavám a výťažkom zahrnutým do tejto položky patria:

…

21. olejoživica vanilky, niekedy nesprávne nazývaná ako rezinoid vanilky alebo výťažok z vanilky.

Šťavy sú vo všeobecnosti zahustené alebo pevné. Výťažky môžu byť v kvapalnom, pastovom alebo pevnom skupenstve. Výťažky rozpustené v alkohole nazývané farbivá obsahujú alkohol, ktorý slúžil na ich extrakciu. Výťažky nazývané tekuté výťažky sú výťažkami rozpustenými napríklad v alkohole, glycerole alebo minerálnom oleji. Farbivá a tekuté výťažky sú vo všeobecnosti štandardizované (napríklad výťažok z rimbaby, ktorý môže byť štandardizovaný pridaním minerálneho oleja na účely jeho uvedenia na trh s jednotným obsahom pyretríny napríklad 2 %, 20 % alebo 25 %). Výťažky v pevnom skupenstve sa získavajú odparovaním rozpúšťadla. Do niektorých z týchto pevných výťažkov sa niekedy pridávajú inertné látky, vďaka ktorým ich je možné ľahšie zredukovať do práškovej formy (to je prípad výťažku ľuľkovca, do ktorého sa pridáva prášková arabská guma), alebo aby sa typizovali, t. j. koncentrovali sa (tak, že do ópia sa pridajú určité množstvá škrobu na účely získania produktu obsahujúceho presne stanovené množstvo morfia). Pridanie takýchto látok na podobné účely nemá za následok zmenu klasifikácie týchto pevných výťažkov. Výťažky však nemôžu byť predmetom iných cyklov extrahovania alebo procesov čistenia, akým je chromatografické čistenie, ktoré zvyšuje alebo znižuje obsah niektorých zlúčenín alebo kategórií zlúčenín v rozsahu, ktorý nemožno dosiahnuť výlučne počiatočnou extrakciou rozpúšťadlom.

…

Rastlinné šťavy a výťažky zahrnuté do tejto položky sú vo všeobecnosti surovinami určenými pre rôzne výrobné odvetvia. Do tejto položky však nepatria v prípade, ak pridaním iných látok a spracovaním takýmto spôsobom získajú charakter jedlých prípravkov, farmaceutických výrobkov atď. Do tejto položky nepatria ani vtedy, keď sú vysoko rafinované alebo čistené, najmä chromatografickým čistením alebo ultrafiltráciou, alebo ak boli po počiatočnej extrakčnej fáze predmetom iných extrakčných cyklov (napr. extrakcia kvapaliny kvapalinou).

…

Do tejto položky nepatria silice, rezinoidy a extrahované olejoživice (položka 33.01)… Extrahované olejoživice sa od výťažkov patriacich do tejto položky líšia tým, že 1. sú získané z prírodných, celulárnych surových rastlinných látok (väčšinou koreniny alebo aromatické rastliny) buď extrakciou pomocou organických rozpúšťadiel, alebo nadkritickým plynom, a 2. obsahujú prchavé, aromatické bázy popri neprchavých ochucujúcich bázach, ktoré určujú charakteristickú vôňu alebo chuť korenín alebo aromatických rastlín.

Do tejto položky nepatria ani nižšie uvedené výrobky rastlinného pôvodu, ktoré sú zahrnuté v špecifickejších položkách nomenklatúry:

a) prírodné gumy, živice, gumoživice a olejoživice (položka 13.01);

…“ [*neoficiálny preklad*]

13 Pokiaľ ide o kapitolu 33, vysvetlivky k HS uvádzajú:

„1. Do tejto kapitoly nepatria:

a) prírodné olejoživice alebo rastlinné výťažky položiek 13.01 alebo 13.02;

…

2. Termín vonné látky na účely položky 33.02 sa vzťahuje len na látky položky 33.01, na vonné zložky extrahované z týchto látok alebo na aromatické látky získané syntézou. …

Všetky éterické oleje a olejoživice položky 33.01 sa získavajú extrakciou z rastlinného materiálu. …“ [*neoficiálny preklad*]

14 Pokiaľ ide o položku 3301, vysvetlivky k HS uvádzajú:

„…

Extrahované olejoživice, ktoré sú na trhu známe aj ako ‚pripravené olejoživice‘ alebo ‚koreniste olejoživice‘, sú získavané z prírodných, celulárnych rastlinných surovín (väčšinou koreniny alebo aromatické rastliny) buď extrakciou pomocou prírodných rozpúšťadiel, alebo nadkritických kvapalín. Tieto výťažky obsahujú prchavé vonné zložky (napr. silice) a neprchavé aromatické zložky (napr. živice, oleje, zložky s ostrou vôňou), ktoré určujú charakteristickú vôňu alebo chuť korenín alebo aromatických rastlín. Obsah silíc týchto extrahovaných olejoživíc sa veľmi líši v závislosti od použitých korenín alebo aromatických rastlín. Tieto výrobky sa používajú najmä ako ochucovadlá v potravinárskom priemysle.

Do tejto položky nepatria:

a) prírodné olejoživice (položka 13.01);

b) rastlinné výťažky, inde nešpecifikované ani nezahrnuté (napríklad olejoživice extrahované vo vodnej fáze), ktoré obsahujú prchavé zložky, a obvykle (nezávisle od vonných látok) majú oveľa významnejší podiel iných rastlinných zložiek (položka 13.02).

…

Silice, rezinoidy a extrahované olejoživice občas obsahujú nepatrné množstvo rozpúšťadiel použitých na ich extrahovanie (napr. etylalkohol), čo však nemá vplyv na ich zatriedenie.

Silice, rezinoidy a extrahované olejoživice, ktoré boli len štandardizované odstránením alebo pridaním časti hlavnej zložky, zostávajú v tejto položke, ak zloženie štandardizovaných výrobkov je v normálnych medziach ako pri výrobkoch tohto druhu v prírodnom stave. Silice, rezinoidy alebo extrahované olejoživice, ktoré boli frakcionované alebo iným spôsobom upravené (s výnimkou odstránenia terpenických uhľovodíkov) v takom rozsahu, že zloženie získaného výrobku sa podstatne odchyľuje od zloženia pôvodného výrobku, sú však z tejto položky vylúčené (vo všeobecnosti položka 33.02). Z tejto položky sú ďalej vylúčené výrobky, ku ktorým boli pridané zložené riedidlá alebo nosiče, ako sú napríklad rastlinný olej, dextróza alebo škrob (vo všeobecnosti položka 33.02).

Zoznam hlavných rezinoidov, éterických olejov a extrahovaných olejoživíc sa nachádza v prílohe k vysvetlivkám k tejto kapitole.

…

Popri vyššie uvedených výnimkách do tejto položky nepatria:

a) olejoživica vanilky, niekedy nesprávne označovaná ako rezinoid vanilky alebo výťažok z vanilky (položka 13.02).

…“ [*neoficiálny preklad*]

15 Pokiaľ ide o položku 3302, vysvetlivky k HS uvádzajú:

„Do tejto položky patria, za predpokladu, že sú surovinami pre voňavkársky a potravinársky priemysel (pri výrobe pečiva a cukrárenských výrobkov, na ochutenie nápojov atď.), alebo v iných priemyselných odvetviach, konkrétne pri výrobe mydla:

…

3. zmesi extrahovaných olejoživíc:

…

6. zmesi z jednej alebo niekoľkých vonných látok (silice, rezinoidy, extrahované olejoživice alebo syntetické aromatické látky) s pridanými riedidlami alebo nosičmi, akými sú rastlinný olej, dextróza alebo škrob.

7. Zmesi, tiež v kombinácii s riedidlom alebo nosičom, alebo s obsahom alkoholu, produktov zahrnutých v iných kapitolách (napríklad koreniny) s jednou alebo viacerými aromatickými látkami (silice, rezinoidy, extrahované olejoživice alebo syntetické aromatické látky) pod podmienkou, že tieto látky tvoria základnú zložku alebo základné zložky týchto zmesí.

Výrobky získané extrakciou z jednej alebo viacerých zložiek silíc, rezinoidov alebo extrahovaných olejoživíc tak, že zloženie získaného výrobku sa značne odlišuje od zloženia pôvodného výrobku, sú tiež zmesami patriacimi do tejto položky. …“ [*neoficiálny preklad*]

Smernica 92/83

16 Článok 20 smernice 92/83 uvádza:

„Na účely tejto smernice platí, že pojem ‚etanol‘ predstavujú:

– všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 % objemových percent [1,2 objemového percenta – *neoficiálny preklad*] etanolu, ktoré spadajú pod KN kódy 2207 a 2208, aj keď sú tieto produkty čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy [časťou výrobku, ktorý spadá pod inú kapitolu KN – *neoficiálny preklad*],

– produkty spadajúce pod KN kódy 2204, 2205 a 2206, ktoré majú skutočný obsah etanolu vyšší ako 22 % objemových percent [objemového percenta – *neoficiálny preklad*] etanolu,

– produkty obsahujúce konzumný lieh, ktoré sú buď vo forme roztoku, alebo v inej forme.“

17 Článok 27 smernice 92/83 uvedený v jej oddiele VII s názvom „Výnimky“ znie takto:

„1. Členské štáty oslobodia produkty podliehajúce tejto smernici od zosúladenej spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním:

…

e) ak sa produkt používa na výrobu esencií na prípravu potravín a nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemových percent [1,2 objemového percenta – *neoficiálny preklad*] etanolu;

…“

Smernica 92/12

18 Článok 24 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), zmenenej nariadením Rady (ES) č. 807/2003 zo 14. apríla 2003 (ďalej len „smernica 92/12“), stanovoval:

„1. [Európskej] komisii pomáha výbor uvádzaný ako ‚Výbor pre spotrebnú daň‘.

2. Opatrenia potrebné na uplatňovanie článkov 5, 7, 15b, 18, 19 a 23 sa upravia v súlade s postupom stanoveným v odseku 3.

…

4. Okrem opatrení uvedených v odseku 2, výbor preskúma záležitosti vznesené jeho predsedom na základe svojej vlastnej iniciatívy alebo na žiadosť zástupcu členského štátu týkajúce sa uplatňovania ustanovení spoločenstva o spotrebných daniach.

5. Výbor prijme svoj rokovací poriadok.“

Smernica 2008/118/ES

19 Článok 43 ods. 1 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12 stanovuje:

„Komisii pomáha výbor uvádzaný ako ‚Výbor pre spotrebné dane‘.“

20 Článok 44 smernice 2008/118 stanovuje:

„Výbor pre spotrebné dane okrem svojich úloh podľa článku 43 skúma záležitosti predložené jeho predsedom buď z vlastnej iniciatívy, alebo na žiadosť zástupcu členského štátu, ktoré sa týkajú uplatňovania ustanovení Spoločenstva o spotrebných daniach.“

Usmernenia č. 458 Výboru Komisie pre spotrebné dane z 19. novembra 2003

21 Z usmernení č. 458 Výboru Komisie pre spotrebné dane z 19. novembra 2003 predovšetkým vyplýva, že „delegácie sa takmer jednohlasne zhodli na tom, že oslobodenie stanovené v článku 27 ods. 1 [písm.] e) [smernice 92/83] sa uplatní od okamihu výroby alebo dovozu vo vzťahu k vonným látkam, ktoré spadajú pod číselné znaky KN 1302 1930, 2106 9020 a 3302, v znení platnom v čase prijatia týchto usmernení“.

Nemecké právo

22 § 130 Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG) (zákon o liehovom monopole) z 8. apríla 1922 (RGBl. 1922 I, s. 335), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „BranntwMonG“), stanovuje:

„(1) Liehoviny a tovary (výrobky) obsahujúce lieh podliehajú v oblasti daní dani z alkoholu…

(4) Tovary obsahujúce lieh v zmysle odseku 1 sú iné tovary obsahujúce alkohol než tie, ktoré sú uvedené v 22. kapitole [KN], ktoré sú vyrábané s použitím liehu, alebo obsahujú lieh, a ktorých obsah alkoholu v prípade tekutého tovaru je vyšší ako 1,2 objemového percenta, pri netekutých tovaroch vyšší ako 1 hmotnostné percento.

…“

23 Podľa § 152 ods. 1 bodu 5 BranntwMonG účinného do 31. decembra 2017, ktorým bol do nemeckého práva prebratý článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83:

„Výrobky sú oslobodené od dane, pokiaľ sú používané na obchodné účely…

5. v nedenaturovanej forme na výrobu esencií určených na dochucovanie:

a) nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 objemového percenta;

b) iných potravín, s výnimkou liehu a iných nápojov s obsahom alkoholu…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

24 Žalobkyňa vo veci samej doviezla do Nemecka zlatisto-hnedý a tekutý tovar s výraznou vôňou vanilky zložený z približne 85 % etanolu, 10 % vody, 4,8 % sušiny a s priemerným obsahom vanilínu 0,5 % (ďalej len „tovar dotknutý vo veci samej“). Na účely získania takéhoto tovaru je medziprodukt najskôr extrahovaný z vanilkového struku pomocou etanolu (ďalej len „medziprodukt“). Tento tmavohnedý, pastovitý medziprodukt s intenzívnou vôňou je následne zriedený alkoholom a vodou na účely získania tovaru dotknutého vo veci samej.

25 Žalobkyňa vo veci samej 10. februára 2016 deklarovala tento tovar ako tovar patriaci do podpoložky 3302 10 90 KN na účely jeho prepustenia do voľného obehu.

26 Príslušný Hauptzollamt (Hlavný colný úrad) 25. apríla 2016 dospel k záveru, že uvedený tovar mal byť zatriedený do podpoložky 1302 19 05 KN, a preto podlieha aj spotrebnej dani z destilátov podľa nemeckého práva. V dôsledku toho vyrubil clo a spotrebnú daň.

27 Príslušný Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko) potvrdil, že tovar dotknutý vo veci samej patrí do podpoložky 1302 19 05 KN, a preto sú clo a spotrebná daň zákonné. Žalobkyňa vo veci samej podala proti rozsudku Finanzgericht (Finančný súd) opravný prostriedok „Revision“ na vnútroštátny súd Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), keďže sa domnievala, že tento tovar sa má zatriediť do podpoložky 3302 10 90 KN.

28 Vnútroštátny súd má pochybnosti o výklade podpoložiek 1302 19 05, 3301 90 30 a 3302 10 90 KN, ako aj článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83.

29 V prvom rade tento súd konštatuje po prvé, že položka 1302 KN zahŕňa rastlinné šťavy a výťažky, pokiaľ nie sú podľa vysvetliviek k HS uvedené alebo zahrnuté v špecifickejších položkách. Podľa týchto vysvetliviek sa rastlinné šťavy a výťažky odlišujú najmä od olejoživíc tým, že okrem prchavých vonných látok obsahujú oveľa vyšší podiel rastlinných zložiek.

30 V tejto súvislosti uvedený súd uvádza, že by sa medziprodukt, ktorý sa extrahoval z vanilkového struku prostredníctvom rozpúšťadla, mal považovať za rastlinný výťažok. Vzhľadom na to, že sa tento medziprodukt následne značne zriedil vodou a alkoholom, tento súd pochybuje o tom, či sa tovar dotknutý vo veci samej môže naďalej považovať za rastlinný výťažok v zmysle položky 1302 KN.

31 Vnútroštátny súd najmä zdôrazňuje, že podľa vysvetliviek k HS rastlinné výťažky už viac nepatria do položky 1302, ak pridaním iných látok a spracovaním takýmto spôsobom získajú charakter jedlých prípravkov, a že aj keď spracovanie súvisiace so štandardizáciou nebráni podľa vysvetliviek ku KN týkajúcich sa položky 1302 tomu, aby bol výrobok zatriedený do tejto položky, nie je isté, či tak značné zriedenie, o aké ide vo veci samej, možno považovať za štandardizáciu, aj keď podľa tvrdení žalobkyne vo veci samej toto zriedenie slúži na nastavenie obsahu vanilínu na 0,5 %.

32 Po druhé tento súd uvádza, že extrahované olejoživice sú výslovne uvedené v položke 3301 KN a že tovar dotknutý vo veci samej obsahuje objektívne zložky uvedené vo vysvetlivkách k HS, čo by mohlo viesť k zatriedeniu tohto tovaru do tejto položky. Okrem toho poznámka 1 písm. ij) ku kapitole 13 KN vylučuje všetky extrahované olejoživice z tejto kapitoly, a teda aj z položku 1302 KN.

33 Uvedený súd však tiež uvádza, že poznámka 1 písm. a) ku kapitole 33 KN naopak spresňuje, že rastlinné výťažky položky 1302 sú vylúčené z tejto kapitoly, a tým aj z položky 3301 KN.

34 Po tretie sa tento súd pýta na rozdiel medzi položkami 3301 a 3302 KN. Vzhľadom na vysvetlivky k HS sa domnieva, že položka 3302 zahŕňa nielen zmesi viacerých extrahovaných olejovívc, ale aj zmesi jednej alebo viacerých vonných látok s riedidlami, takže táto položka by prichádzala do úvahy aj na účely colného zatriedenia tovaru, o ktorý ide vo veci samej, keďže v prejednávanej veci olejoživica vanilky, ktorej základom je vonná látka, bola zriedená pridaním alkoholu a vody.

35 V druhom rade vnútroštátny súd uvádza, že tovar dotknutý vo veci samej obsahuje destilát, takže v zásade podlieha spotrebnej dani stanovenej v § 130 ods. 1 prvej vete a § 130 ods. 4 BranntwMonG. Treba však ešte určiť, či sa na tento tovar môže vzťahovať oslobodenie stanovené v bývalom § 152 ods. 1 bode 5 BranntwMonG, pričom odpoveď na túto otázku predpokladá výklad článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83, ktorý toto vnútroštátne ustanovenie prebralo, a konkrétne určiť, čo treba rozumieť pod pojmom „esencia“ v zmysle tohto článku 27 ods. 1 písm. e).

36 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že Výbor Komisie pre spotrebné dane vo svojich usmerneniach č. 458 z 19. novembra 2003 dospel k záveru, že takéto oslobodenie sa uplatňuje od okamihu výroby alebo dovozu esencií, ktoré patria do podpoložiek 1302 19 30, 2106 90 20 a položky 3302 KN, v znení platnom v čase prijatia týchto usmernení.

37 Podľa tohto súdu tieto usmernenia bránia tomu, aby tovar dotknutý vo veci samej mohol byť oslobodený od spotrebnej dane z alkoholu, pokiaľ by mal byť zatriedený do podpoložky 1302 19 05 alebo položky 3301 KN. Naopak tento tovar by bol oslobodený od tejto dane, ak by sa zatriedil do položky 3302 KN, aj keď výrobky patriace do tejto položky môžu obsahovať viac alkoholu ako výrobky patriace do položky 3301.

38 Vnútroštátny súd sa však pýta na možnosť Výboru Komisie pre spotrebné dane obmedziť týmto spôsobom pôsobnosť článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83. Domnieva sa totiž, že právomoci zverené tomuto výboru mu nedovoľujú obmedziť pôsobnosť tohto ustanovenia.

39 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa podpoložka 1302 19 05 [KN] vykladať v tom zmysle, že do nej treba zatriediť aj extrahovanú olejoživicu vanilky riedenú etanolom a vodou skladajúcu sa približne z 90 objemových %, resp. 85 hmotnostných % etanolu, nanajvýš 10 hmotnostných % vody, 4,8 hmotnostných % sušiny a 0,5 hmotnostných % vanilínu, napriek tomu, že podľa poznámky 1 písm. ij) ku kapitole 13 KN extrahované olejoživice nepatria do položky 1302 KN?

2. Patrí tovar, akým je tovar opísaný v prvej prejudiciálnej otázke, medzi extrahované olejoživice v zmysle podpoložky 3301 90 30 KN?

3. Má sa podpoložka 3302 10 90 KN vykladať v tom zmysle, že tovar, akým je tovar opísaný v prvej prejudiciálnej otázke, treba zatriediť medzi zmesi vonných látok a zmesi (vrátane alkoholových roztokov) na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok druhov používaných ako suroviny v potravinárskom priemysle?

4. Patrí medzi esencie v zmysle článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 aj tovar podpoložky 1302 19 05 KN alebo extrahovaná olejoživica podpoložky 3301 90 30 KN?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej až tretej otázke

40 Svojou prvou až treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa KN má vykladať v tom zmysle, že tovar zložený približne z 85 % etanolu, 10 % vody, 4,8 % sušiny, s priemerným obsahom vanilínu 0,5 %, ktorý sa získava riedením medziproduktu vodou a etanolom, pričom samotný medziprodukt je extrahovaný z vanilkového struku pomocou etanolu, spadá do podpoložky 1302 1905, podpoložky 3301 9030 alebo podpoložky 3302 1090 tejto nomenklatúry.

41 Na úvod treba konštatovať, že po prvé položka 1302 KN, ktorá sa nachádza v kapitole 13 tejto nomenklatúry, sa vzťahuje najmä na rastlinné výťažky, pričom podpoložka 1302 1905 KN uvádza konkrétne olejoživicu vanilky.

42 Po druhé položka 3301 KN uvedená v kapitole 33 tejto nomenklatúry sa vzťahuje najmä na extrahované olejoživice, pričom podpoložka 3301 9030 KN sa vzťahuje konkrétne na ostatné extrahované olejoživice iné než zo sladkého drievka a chmeľu.

43 Po tretie položka 3302 KN, ktorá je tiež zahrnutá do tejto kapitoly 33, sa týka najmä zmesí vonných látok a zmesí (vrátane alkoholických roztokov) na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok druhov používaných ako základné suroviny v priemysle. Podpoložka 3302 1090 KN zahŕňa najmä takéto zmesi, ak sú spôsobilé na použitie v potravinárskom priemysle.

44 Po štvrté treba pripomenúť, že podľa všeobecného pravidla 1 KN sa colné zatriedenie v zásade určuje podľa znenia položiek a príslušných poznámok k triedam alebo kapitolám.

45 Vzhľadom na tieto úvodné konštatovania treba v prvom rade uviesť, že na jednej strane podľa poznámky 1 druhého odseku písm. ij) ku kapitole 13 KN do položky 1302 tejto nomenklatúry nepatria „extrahované olejoživice“ uvedené v položke 3301 KN a že na druhej strane podľa poznámky 1 písm. a) ku kapitole 33 KN sú „rastlinné výťažky“ patriace do položky 1302 KN vylúčené z tejto kapitoly 33.

46 Na to, aby sa na základe vylúčenia stanoveného v poznámke 1 druhom odseku písm. ij) ku kapitole 13 KN nemohol tovar dotknutý vo veci samej zatriediť do podpoložky 1302 1905 KN, ktorá – ako bolo uvedené v bode 41 tohto rozsudku – sa týka olejoživice vanilky, ale sa má považovať za extrahovanú olejoživicu v zmysle položky 3301 alebo za zmes vonných látok, alebo za zmes na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok v zmysle položky 3302 KN, je v každom prípade potrebné, aby tento tovar nebol rastlinným výťažkom v zmysle položky 1302 KN.

47 O takýto prípad však nejde. Zdá sa totiž, že uvedený tovar treba považovať za rastlinný výťažok v zmysle položky 1302 KN, a to konkrétne za olejoživicu vanilky v zmysle podpoložky 1302 1905 KN.

48 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že okolnosť, že vysvetlivky k HS spresňujú, že položka 1302 HS sa vzťahuje len na rastlinné výťažky inde nešpecifikované ani nezahrnuté, sama osebe neumožňuje vylúčiť, že tovar, o ktorý ide vo veci samej, sa musí považovať za rastlinný výťažok v zmysle položky 1302 KN, pretože tento tovar by mohol patriť do špecifickejších položiek, konkrétne do položiek 3301 a 3302 KN.

49 Ani z položky 1302 KN, ani z poznámok k nej totiž nevyplýva, že táto položka sa má považovať za subsidiárnu položku na rozdiel od niektorých položiek KN, ktoré výslovne uvádzajú takúto vlastnosť. Vysvetlivky k HS však nie sú záväzné, a preto nemôžu mať prednosť pred ustanoveniami KN, ani meniť ich obsah (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, body 28 a 47).

50 V každom prípade z vysvetliviek k HS vyplýva, že pokiaľ ide o položku 1302 HS, špecifickejšími položkami, na ktoré sa odkazuje, sú položky uvedené na konci bodu A dotknutej poznámky. Zoznam výrobkov, ktorý je v ňom uvedený, však neuvádza výrobky uvedené v položkách 3301 alebo 3302 HS.

51 V druhom rade treba uviesť, že po prvé, hoci bol medziprodukt uvedený v bode 24 tohto rozsudku extrahovaný z vanilkových strukov pomocou etanolu, možno ho považovať za olejoživicu vanilky v zmysle podpoložky 1302 1905 KN.

52 Poznámka 1 prvý odsek ku kapitole 13 KN totiž výslovne stanovuje, že do položky 1302 KN patrí „výťažok z rimbaby“. Podľa vysvetliviek k HS sa však tento výťažok získal „extrakciou pomocou organického rozpúšťadla“, podobne ako medziprodukt uvedený v bode 24 tohto rozsudku.

53 Okrem toho položka 1301 KN sa týka najmä prírodných olejoživíc. Naopak olejoživica vanilky v zmysle podpoložky 1302 19 05 KN sa má považovať za rastlinný výťažok, ktorý sa nezískal „prírodným“ spôsobom, ale prostredníctvom technologickej extrakcie, najmä pomocou rozpúšťadla.

54 Takýto výklad potvrdzujú aj vysvetlivky ku KN týkajúce sa položky 1302, ktoré spresňujú, že „rastlinné výťažky položky 1302 sú surové nespracované rastlinné materiály získané napríklad extrakciou rozpúšťadlom“.

55 Po druhé je nepochybne pravda, ako zdôrazňuje vnútroštátny súd, že na účely získania tovaru dotknutého vo veci samej je tento medziprodukt značne zriedený etanolom a vodou. Najprv však treba poznamenať, že – ako to uvádzajú vysvetlivky ku KN s ohľadom na položku 1302 – rastlinný výťažok naďalej patrí do tejto položky, aj keď je predmetom spracovania týkajúceho sa jeho štandardizácie.

56 Rovnako vysvetlivky k HS v súvislosti s položkou 1302 spresňujú, že do tejto položky patria aj „tekuté výťažky“, teda „[rastlinné] výťažky rozpustené v alkohole… vo všeobecnosti štandardizované“ tak, aby pri ich uvádzaní na trh vykazovali jednotný obsah rastlinného výťažku vo výrobku.

57 Okrem toho ani ustanovenia KN alebo HS, ani ich vysvetlivky nestanovujú maximálnu hranicu množstva iných výrobkov, ktoré možno použiť na štandardizáciu dotknutého rastlinného výťažku.

58 Z toho vyplýva, že ak zriedenie rastlinného výťažku slúži na zabezpečenie jeho štandardizácie, nebráni tomu, aby takto zriedený rastlinný výťažok naďalej patril do položky 1302 KN.

59 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa dovozcu tovaru, o ktorý ide vo veci samej, zriedenie medziproduktu alkoholom a vodou slúži práve na stanovenie obsahu vanilínu na 0,5 %, a teda na jeho štandardizáciu.

60 V treťom rade treba uviesť, že vysvetlivky k HS uvádzajú, pokiaľ ide o položky 1302 a 3301 HS, že rastlinné výťažky patriace do jeho položky 1302 sa odlišujú od extrahovaných olejoživíc v zmysle položky 3301 v tom, že obsahujú okrem prchavých vonných zložiek aj oveľa väčší podiel ostatných rastlinných zložiek, ako sú extrahované olejoživice uvedené v položke 3301 HS.

61 Zdá sa, že o takýto prípad ide pri tovare dotknutom vo veci samej, keďže podiel sušiny vanilkového struku v tomto tovare bol podľa údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom deväťkrát vyšší ako podiel vanilínu.

62 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú až tretiu otázku odpovedať tak, že KN sa má vykladať v tom zmysle, že tovar zložený približne z 85 % etanolu, 10 % vody, 4,8 % sušiny, s priemerným obsahom vanilínu 0,5 %, ktorý sa pre potreby štandardizácie získava riedením medziproduktu vodou a etanolom, pričom samotný medziprodukt je extrahovaný z vanilkového struku pomocou etanolu, patrí do podpoložky 1302 1905 tejto nomenklatúry.

O štvrtej otázke

63 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 vykladať v tom zmysle, že olejoživica vanilky patriaca do podpoložky 1302 1905 KN sa má považovať za „esenciu“ v zmysle tohto ustanovenia.

64 Článok 27 smernice 92/83 stanovuje, že členské štáty oslobodia produkty podliehajúce tejto smernici od spotrebnej dane zavedenej touto smernicou najmä vtedy, keď sa tieto produkty používajú na výrobu esencií určených na prípravu potravín a nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim 1,2 % objemových percent.

65 Na úvod treba uviesť, že zo samotného znenia tohto článku 27 vyplýva, že len produkty spadajúce do pôsobnosti smernice 92/83 môžu byť oslobodené na základe uvedeného článku 27. Naopak nie je relevantné, že tieto produkty sú súčasťou tovaru, ktorý ako taký nespadá do pôsobnosti tejto

smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. júna 2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, body 35 až 37, a z 9. decembra 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, bod 26).

66 Zo zložiek tovaru dotknutého vo veci samej zrejme iba etanol podľa článku 20 prvej zarážky smernice 92/83 v spojení s položkou 2207 KN spadá do pôsobnosti tejto smernice. Z toho vyplýva, že len táto zložka môže byť podľa článku 27 uvedenej smernice oslobodená od dane pod podmienkou, že sa používa na výrobu esencií na prípravu potravín a nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemových percent etanolu.

67 Po tomto spresnení treba zdôrazniť, že keďže pojem „esencia“ nie je definovaný ani v smernici 92/83, ani v KN, a preto sa jeho význam a rozsah musí určiť v súlade s obvyklým významom tohto pojmu v bežnom jazyku pri súčasnom zohľadnení kontextu, v ktorom sa používa, a cieľov sledovaných právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. septembra 2014, Deckmyn a Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, bod 19, ako aj citovanú judikatúru).

68 Vo svojom bežnom zmysle však pojem „esencia“ odkazuje na zložku, ktorá dodáva určitému výrobku charakteristickú chuť alebo vôňu. Takémuto výkladu navyše neodporuje všeobecná štruktúra alebo ciele smernice 92/83.

69 Z toho vyplýva, že pokiaľ spĺňa takúto definíciu, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, musí byť olejoživica vanilky považovaná za „esenciu“ v zmysle článku 27 tejto smernice, a žiadna spotrebná daň sa nemôže vyberať z etanolu, ktorý obsahuje, pokiaľ takáto esencia slúži na prípravu potravín alebo nealkoholických nápojov s obsahom etanolu nepresahujúcim 1,2 % objemových percent.

70 Tento výklad nemožno spochybniť usmerneniami prijatými Výborom Komisie pre spotrebné dane, ktoré uvádza vnútroštátny súd.

71 Aj za predpokladu, že by cieľom týchto usmernení bolo vylúčiť olejoživicu vanilky z pojmu „esencia“ v zmysle článku 27 smernice 92/83, nič to nemení na tom, že právomoci tohto výboru, tak ako boli stanovené v čase prijatia týchto usmernení v článku 24 ods. 2 a 4 smernice 92/12, sa obmedzovali na prijatie opatrení týkajúcich sa uplatňovania ustanovení práva Únie o spotrebných daniach, a nedovoľovali tomuto výboru zmenu týchto ustanovení alebo v dôsledku toho obmedzenie rozsahu pojmu „esencia“ v zmysle tohto článku 27.

72 Okrem toho ani právomoci Výboru Komisie pre spotrebné dane, ako sú v súčasnosti definované v článkoch 43 a 44 smernice 2008/118, ktorá zrušila smernicu 92/83, mu tiež neumožňujú obmedziť rozsah tohto pojmu.

73 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 sa má vykladať v tom zmysle, že olejoživica vanilky spadajúca do podpoložky 1302 1905 KN sa má považovať za „esenciu“ v zmysle tohto ustanovenia pod podmienkou, že predstavuje zložku, ktorá dodáva určitému výrobku charakteristickú chuť alebo vôňu.

O trovách

74 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (deviata komora) rozhodol takto:

1. **Kombinovaná nomenklatúra uvedená v prílohe I k nariadeniu Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku, zmenenému vykonávacím nariadením Komisie (EÚ) 2015/1754 zo 6. októbra 2015, sa má vykladať v tom zmysle, že tovar zložený približne z 85 % etanolu, 10 % vody, 4,8 % sušiny, s priemerným obsahom vanilínu 0,5 %, ktorý sa pre potreby štandardizácie získava riedením medziproduktu vodou a etanolom, pričom samotný medziprodukt je extrahovaný z vanilkového struku pomocou etanolu, patrí do podpoložky 1302 1905 tejto nomenklatúry.**

2. **Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje sa má vykladať v tom zmysle, že olejoživica vanilky spadajúca do podpoložky 1302 1905 kombinovanej nomenklatúry uvedenej v prílohe I k nariadeniu č. 2658/87, zmenenému vykonávacím nariadením 2015/1754, sa má považovať za „esenciu“ v zmysle tohto ustanovenia pod podmienkou, že predstavuje zložku, ktorá dodáva určitému výrobku charakteristickú chuť alebo vôňu.**

Podpisy