Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 7 april 2022*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamma tulltaxan – Kombinerade nomenklaturen – Klassificering av varor – Nr 1302, 3301 och 3302 – Extraherat vaniljoleoresin – Punktskatter – Direktiv 92/83/EEG – Undantag från skatteplikt – Artikel 27.1 e – Begreppet smakämne – Direktiv 92/12/EEG – Europeiska kommissionens kommitté för punktskatter – Befogenheter”

I mål C-668/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 7 juli 2020, som inkom till domstolen den 8 december 2020, i målet

Y GmbH

mot

Hauptzollamt,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden S. Rodin, C. Lycourgos (referent), ordförande på fjärde avdelningen, och domaren L.S. Rossi,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: M. Krausenböck,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Y GmbH, genom H. Bleier, Rechtsanwalt,

– Hauptzollamt, genom B. Geyer, i egenskap av ombud,

– Tjeckiens regering, genom M. Smolek, O. Serdula och J. Vláčil, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Europeiska kommissionen, genom C. Perrin, M. Salyková och R. Pethke, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av undernumren 1302 19 05, 3301 90 30 och 3302 10 90 i Kombinerade nomenklaturen, som återfinns i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 13, s. 22), i dess lydelse enligt kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/1754 av den 6 oktober 2015 (EUT L 285, 2015, s. 1) (nedan kallad KN), och av artikel 27.1 e i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter och alkoholdrycker (EGT L 316, 1992, s, 21; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 100).

2 Begäran har framställts i samband med ett förfarande mellan Y GmbH och Hauptzollamt (huvudtullkontoret, Tyskland). Målet rör Y GmbH:s skyldighet att betala tull och punktskatter på import till Europeiska unionen av vaniljoleoresin.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering (nedan kallat HS) utarbetades av Tullsamarbetsrådet, sedermera Världstullorganisationen (WCO), och inrättades genom en konvention undertecknad i Bryssel den 14 juni 1983. Denna internationella konvention godkändes, jämte dess ändringsprotokoll av den 24 juni 1986, på Europeiska ekonomiska gemenskapens vägnar genom rådets beslut 87/369/EEG av den 7 april 1987 (EGT L 198, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 12, s. 3). KN grundas på HS. I KN återges de nummer och sexsiffriga undernummer som finns i HS. Den sjunde och den åttonde siffran anger emellertid undergrupper som är specifika för KN.

4 I punkt A, med rubriken ”Allmänna bestämmelser för tolkning av Kombinerade nomenklaturen”, som återfinns i avsnitt I med rubriken ”Allmänna bestämmelser” i del 1 i KN med inledande bestämmelser, föreskrivs följande:

”Vid klassificering av varor enligt [KN] ska följande gälla:

1. Benämningarna på avdelningar, kapitel och underavdelningar av kapitel är endast vägledande. Klassificeringen ska bestämmas med ledning av lydelsen av HS-numren (med fyrställig sifferkod), av anmärkningarna till avdelningarna eller kapitlen och, om inte annat föreskrivs i HS-numren eller i anmärkningarna, med ledning av följande bestämmelser.

…”

5 Del 2 i KN, med rubriken ”Tulltaxan”, innehåller avdelning II, med rubriken ”Vegetabiliska produkter”. I denna avdelning återfinns bland annat kapitel 13 i KN, som har rubriken ”Schellack o.d.; naturliga gummiarter och hartser samt andra växtsafter och växtextrakter”. I avdelning IV, som har rubriken ”Beredda livsmedel; drycker, sprit och ättika; tobak samt varor tillverkade av tobaksersättning”, som bland annat innehåller kapitel 22 i KN, med rubriken ”Drycker, sprit och ättika”, och en avdelning VI, med rubriken ”Produkter av kemiska och närstående industrier”, som bland annat innehåller kapitel 33 i KN, med rubriken ”Eteriska oljor och resinoider; parfymerings-, skönhets- och kroppsvårdsmedel”.

6 Kapitel 13 i KN omfattar följande nummer och undernummer:

”…

1301	Schellack o.d.; naturliga gummiarter, hartser, gummihartser och oleoresiner (t.ex. balsamer):
1301 20 00	– Gummi arabicum
1301 90 00	– Andra slag
1302	Växtsafter och växtextrakter; pektinämnen, pektinater och pektater; agar-agar samt annat växtslem och andra förtjockningsmedel, även modifierade, erhållna ur vegetabiliska produkter:
	– Växtsafter och växtextrakter:
…	…
1302 19	– – Andra:
1302 19 05	– – – Vaniljoleoresin

…”

7 I anmärkning 1 ij till kapitel 13 i KN anges följande:

”Nr 1302 ska tillämpas för bland annat lakritsextrakt, pyrethrumextrakt, humleextrakt, aloeextrakt och opium.

Numret ska inte tillämpas för

…

ij) eteriska oljor, ’concretes’, ’absolutes’, resinoider, extraherade gummihartser [vaniljoleoresiner], vatten från destillation av eteriska oljor och vattenlösningar av sådana oljor samt blandningar baserade på sådana doftämnen som används för framställning av drycker (kapitel 33)”

8 Kapitel 22 i KN omfattar nummer 2207, som har följande lydelse:

”2207	Odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av minst 80 volymprocent; etylalkohol och annan sprit, denaturerade, oavsett alkoholhalt:
2207 10 00	– Odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av minst 80 volymprocent

2207 20 00	– Etylalkohol och annan sprit, denaturerade, oavsett alkoholhalt

…”

9 Kapitel 33 i KN omfattar följande nummer och undernummer:

”…

3301	Eteriska oljor (även avterpeniserade), inbegripet ’concretes’ och ’absolutes’; resinoider; extraherade oleoresiner; koncentrat av eteriska oljor i fett, icke flyktig olja, vax e.d., erhållna genom så kallad enfleurage eller maceration; terpenhaltiga biprodukter erhållna vid avterpenisering av eteriska oljor; vatten från destillation av eteriska oljor och vattenlösningar av sådana oljor:
…	…
3301 30 00	– Resinoider
3301 90	– Andra slag:
3301 90 10	– – Terpenhaltiga biprodukter erhållna vid avterpenisering av eteriska oljor
	– – Extraherade oleoresiner:
3301 90 21	– – – Av lakrits och av humle
3301 90 30	– – – Andra
…	…
3302	Blandningar av luktämnen samt blandningar (inbegripet alkohollösningar) på basis av ett eller flera luktämnen, av sådana slag som används som råvaror inom industrin; andra beredningar baserade på luktämnen, av sådana slag som används för framställning av drycker:
3302 10	– Av sådana slag som används inom livsmedelsindustrin eller vid industriell tillverkning av drycker:
	– – Av sådana slag som används vid tillverkning av drycker:
	– – – Beredningar innehållande samtliga smakämnen som kännetecknar en viss dryck:
3302 10 10	– – – – Med en verklig alkoholhalt överstigande 0,5 volymprocent
…	…
3302 10 90	– – Av sådana slag som används inom livsmedelsindustrin

…”

10 Anmärkningarna 1 och 2 till kapitel 33 har följande lydelse:

”1. Detta kapitel omfattar inte
a) naturliga balsamer och växtextrakter enligt nr 1301 och 1302,

…

2. Uttrycket ’luktämnen’ i nr 3302 avser endast ämnen enligt nr 3301, doftande beståndsdelar som isolerats ur luktämnen eller syntetiska smakämnen.

…”

De förklarande anmärkningarna till KN och de förklarande anmärkningarna till HS

11 I de förklarande anmärkningarna till Europeiska unionens kombinerade nomenklatur (EUT C 119, 2019, s. 1) (nedan kallade de förklarande anmärkningarna till KN) anges följande beträffande nummer 1302:

”Växtextrakter enligt nr 1302 är obearbetade vegetabiliska råvaror som erhållits genom, exempelvis, lösningsmedelsextraktion, och som inte är ytterligare kemiskt modifierade eller bearbetade. Emellertid tillåts inaktiva tillsatser (t.ex. klumpförebyggande medel) och bearbetning i samband med standardisering, eller fysisk behandling, såsom torkning eller filtrering.”

12 I de förklarande anmärkningar som publiceras av WCO (nedan kallade de förklarande anmärkningarna till HS) anges följande beträffande nummer 1302:

”A. Växtsafter och växtextrakter:

Detta nummer omfattar växtsafter (vanligen erhållna genom naturlig avsöndring från eller insnitt i växter) och växtextrakter (erhållna från växten genom extraktion med lösningsmedel), under förutsättning att de inte är nämnda eller inbegripna i något annat tulltaxenummer med mera specificerad varubeskrivning (se förteckningen över varor som inte omfattas av nr 1302 i slutet av avsnitt A av denna anvisning).

Dessa växtsafter och extrakter skiljer sig från de eteriska oljorna, resinoiderna och extraherade oleoresinerna enligt nr 3301 genom att de, förutom att de innehåller flyktiga luktämnen, innehåller en mycket större del av andra växtämnen (t.ex. klorofyll, tanniner, bitterämnen, kolhydrater och andra extraktivämnen).

Bland växtsafter och växtextrakter enligt detta nummer kan nämnas:

…

21. vaniljoleoresin (ibland felaktigt benämnd ’vaniljresinoid’ eller ’vaniljextrakt’).

Växtsafter är vanligen förtjockade eller i fast form. Extrakter kan vara flytande, i pastaform eller fasta. Tinkturer utgör extrakter som innehåller den alkohol som använts för extraheringen; s.k. flytande extrakter är lösningar av extrakter t.ex. i alkohol, glycerol eller mineralolja. Tinkturer och flytande extrakter är i allmänhet standardiserade (pyrethrumextrakt kan exempelvis vara standardiserat genom tillsats av mineralolja för att erhålla handelskvaliteter med en

standardiserad pyretrinhalt av t.ex. 2 %, 20 % eller 25 %). Fasta extrakter erhålls genom avdunstning av lösningsmedlet. Vissa extrakter försätts ibland med inte verksamma ämnen för att lättare kunna pulveriseras (t.ex. belladonnaextrakt som är försatt med pulveriserat gummi arabicum) eller för att få en standardiserad styrka (viss mängd stärkelse tillsätts exempelvis till opium för att erhålla en produkt med känd morfinhalt). Tillsats av sådana ämnen påverkar inte klassificeringen av sådana fasta extrakter. Extrakten får emellertid inte ha utsatts för ytterligare extraktionscykler eller ha genomgått reningsprocesser, som t.ex. kromatografisk rening, för att öka eller minska mängden av vissa ämnen eller grupper av ämnen till en nivå som inte kan erhållas enbart genom den inledande lösningsmedelsextraktionen.

…

Växtsafter och växtextrakter enligt detta nummer utgör i allmänhet råmaterial för olika fabrikationsändamål. De omfattas inte av detta nummer när de på grund av tillsats av andra ämnen har fått karaktär av livsmedelsberedningar, medikamenter etcetera De omfattas inte heller av detta nummer om de nått en hög renhetsgrad genom t.ex. kromatografisk rening, ultrafiltrering eller ytterligare extraktionscykler (t.ex. vätske-vätske-extraktion) efter den inledande extraktionen.

…

Numret omfattar inte eteriska oljor, resinoider och extraherade oleoresiner (enligt nr 3301). … Extraherade oleoresiner skiljer sig från extrakten enligt detta nummer genom att de 1) erhållits ur naturliga, cellulära obehandlade växtmaterial (vanligtvis kryddor eller aromatiska växter), antingen genom extraktion med organiska lösningsmedel eller med superkritiska vätskor och att de 2) innehåller flyktiga luktämnen tillsammans med icke-flyktiga smakämnen, vilka definierar kryddans eller den aromatiska växtens karakteristiska lukt eller smak.

Numret omfattar dessutom inte heller: [nedanstående varor av vegetabiliskt ursprung som är inbegripna i andra tulltaxenummer med mera specificerad varubeskrivning]:

a) naturliga gummiarter, hartser, gummihartser och oleoresiner (nr 1301);

…”

13 Vad gäller kapitel 33 anges följande i de förklarande anmärkningarna till HS:

”1. Detta kapitel omfattar inte:

a) naturliga balsamer och växtextrakter enligt nr 1301 och 1302,

…

2. Uttrycket ’luktämnen’ i nr 3302 avser endast ämnen enligt nr 3301, doftande beståndsdelar som isolerats ur luktämnen eller syntetiska smakämnen. …

De eteriska oljorna och de extraherade oleoresinerna enligt nr 3301 är alla extraherade ur växtmaterial. …”

14 Vad gäller nummer 3301 anges följande i de förklarande anmärkningarna till HS:

”…

Extraherade oleoresiner, inom handeln benämnda såsom ”beredda oleoresiner” eller ”kryddoleoresiner”, utvunna ur naturliga, cellulära, obehandlade växtmaterial (vanligtvis kryddor eller aromatiska växter), antingen genom extraktion med organiska lösningsmedel eller med överkritiska vätskor. Dessa extrakt innehåller flyktiga luktämnen (t.ex. eteriska oljor) och icke-flyktiga smakämnen (t.ex. hartser, fetthaltiga oljor, bittra beståndsdelar), vilka tillsammans ger den karakteristiska lukten eller smaken för kryddan eller kryddväxten. Innehållet av eteriska oljor i dessa extraherade oleoresiner varierar betydligt beroende på växt. De används huvudsakligen som smaksättningsmedel inom livsmedelsindustrin.

Numret omfattar inte

a) naturliga balsamer (enligt nr 1301);

b) vegetabiliska extrakt, inte nämnda eller inbegripna någon annanstans (t.ex. vatten-extraherade oleoresiner) och som innehåller flyktiga ingredienser och, i allmänhet (bortsett från luktämnen) en avsevärt större mängd andra växtämnen (enligt nr. 1302);

…

Eteriska oljor, resinoider och extraherade oleoresiner innehåller ibland små mängder lösningsmedel från extraktionen (t.ex. etanol). Detta inverkar dock inte på klassificeringen.

Eteriska oljor, resinoider och extraherade oleoresiner som endast har standardiserats genom att en viss mängd av huvudbeståndsdelarna har avlägsnats eller tillsatts klassificeras också enligt detta nummer, under förutsättning att den standardiserade produktens sammansättning ligger inom de normala gränserna för den aktuella produkten i dess naturliga tillstånd. En eterisk olja, resinoid eller extraherad oleoresin som har fraktionerats eller modifierats på annat sätt (bortsett från avlägsnande av terpenkolväten), så att sammansättningen hos den härigenom uppkomna produkten avsevärt skiljer sig från sammansättningen hos den ursprungliga produkten, förs dock inte hit (i allmänhet nr 3302). Vidare omfattar inte heller numret produkter försatta med utspädningsmedel eller bärsubstanser såsom vegetabilisk olja, dextros eller stärkelse (vanligtvis enligt 3302).

De viktigaste eteriska oljorna, resinoiderna och extraherade oleoresinerna är uppräknade i en förteckning i slutet av anvisningarna till detta kapitel.

…

Förutom de varor som enligt vad som sägs ovan inte omfattas av detta nummer omfattar numret inte heller:

a) vaniljoleoresin (ibland felaktigt benämnd ’vaniljresinoid’ eller ’vaniljextrakt’) (enligt nr 1302);

…”

15 Vad gäller nummer 3302 anges följande i de förklarande anmärkningarna till HS:

”Detta nummer omfattar följande blandningar, under förutsättning att de är av sådana slag som används som råvaror inom parfymindustrin, inom livsmedelsindustrin eller vid industriell tillverkning av drycker (t.ex. för framställning av konfektyrer, för aromatisering av födoämnen och drycker) eller inom andra industrier (t.ex. vid tvåltillverkning):

…

3. blandningar av extraherade oleoresiner;

…

6. blandningar som består av ett eller flera luktämnen (eteriska oljor, resinoider, extraherade oleoresiner eller syntetiska luktämnen) kombinerade med tillsatta utspädningsmedel eller bärsubstanser såsom vegetabilisk olja, dextros eller stärkelse.

7. blandningar, även kombinerade med utspädningsmedel eller bärsubstans eller innehållande alkohol, av produkter enligt andra kapitel (t.ex. kryddor) med ett eller flera luktämnen (eteriska oljor, resinoider, extraherade oleoresiner eller syntetiska luktämnen), under förutsättning att dessa ämnen ger varan dess karaktär.

Produkter, som har erhållits genom att en eller flera av beståndsdelarna i en eterisk olja, resinoid eller extraherad oleoresin har avlägsnats så att sammansättningen hos den härigenom uppkomna produkten avsevärt skiljer sig från sammansättningen hos den ursprungliga produkten, anses också som blandningar enligt detta nummer. …”

Direktiv 92/83

16 I artikel 20 i direktiv 92/83 föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med ’etylalkohol’

– varor som har en faktisk alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent och är hänförliga till KN-nummer 2207 och 2208, även om dessa produkter utgör en del av en vara som ryms inom ett annat kapitel av [KN],

– varor enligt KN-nummer 2204, 2205 och 2206 som har en faktisk alkoholhalt räknat på volym som överstiger 22 volymprocent,

– varor som innehåller drickbar sprit, vare sig i lösning eller inte.”

17 Artikel 27 i direktiv 92/83, som återfinns i avsnitt VII, med rubriken ”Skattebefrielser”, har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall befria de varor som omfattas av detta direktiv från den harmoniserade punktskatten på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk i följande fall:

…

e) Varorna används vid framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

…”

Direktiv 92/12

18 I artikel 24 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 807/2003 av den 14 april 2003 (nedan kallat direktiv 92/12), föreskrevs följande:

”1. Kommissionen skall biträdas av Kommittén för punktskatter.

2. De åtgärder som är nödvändiga för tillämpningen av artiklarna 5, 7, 15b, 18, 19 och 23 skall införas i enlighet med förfarandet i punkt 3.

…

4. Förutom de åtgärder som avses i punkt 2 skall kommittén granska de frågor som ordföranden tar upp, antingen på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för en medlemsstat och som rör tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om punktskatter.

5. Kommittén skall själv anta sin arbetsordning.”

Direktiv 2008/118/EG

19 I artikel 43.1 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12 föreskrivs följande:

”Kommissionen ska biträdas av en kommitté kallad kommittén för punktskatter.”

20 I artikel 44 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”Kommittén för punktskatter ska, förutom de uppgifter som avses i artikel 43, granska de ärenden som kommitténs ordförande tar upp, antingen på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för en medlemsstat, när det gäller tillämpningen av gemenskapsbestämmelser om punktskatt.”

Kommissionens punktskattekommittés riktlinjer nr 458 av den 19 november 2003

21 Det framgår bland annat av kommissionens punktskattekommittés riktlinje nr 458 av den 19 november 2003 att ”[d]elegationerna angav nästan enhälligt att undantaget enligt artikel 27.1 e i direktiv [92/83] ska beviljas från tidpunkten för tillverkning eller import för smakämnen som klassificeras enligt KN-numren 1302 19 30, 2106 90 20 och 3302 i den lydelse som gäller vid tidpunkten då dessa riktlinjer antas”.

Tysk rätt

22 I 130 § Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG) (lagen om spritmonopol) – av den 8 april 1922 (RGBl. 1922 I, s. 335) i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad BranntwMonG) föreskrivs följande:

”1. Sprit och varor (produkter) som innehåller sprit är inom beskattningsområdet föremål för spritskatt …

4. Varor som innehåller sprit i den mening som avses i punkt 1 är bland annat andra alkoholhaltiga varor än de som anges i kapitel 22 i [KN], som tillverkas genom användning av sprit eller innehåller sprit och vars alkoholhalt när det gäller flytande produkter är högre än 1,2 volymprocent och när det gäller varor som inte är i flytande form är högre än 1 viktprocent.

…”

23 I 152 § punkt 1 led 5 i BranntwMonG, som var i kraft fram till den 31 december 2017, genom vilken artikel 27.1 e i direktiv 92/83 införlivades med tysk rätt, angavs följande:

”Produkter är undantagna från skatten om de används kommersiellt …

5. i odenaturerat tillstånd för tillverkning av smakämnen som används för smaksättning av

a) drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

b) andra livsmedel, med undantag för sprit och andra alkoholhaltiga drycker …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

24 Y GmbH importerade till Tyskland en gyllenbrun flytande vara med stark doft av vanilj, bestående av cirka 85 procent etanol, 10 procent vatten, 4,8 procent torrsubstans och med en medelhalt av vanillin på 0,5 procent (nedan kallad ”varan som är aktuell i det nationella målet”). Vid tillverkningen av en sådan vara extraheras först en mellanprodukt från vaniljstänger med hjälp av etanol (nedan kallad mellanprodukten). Denna mellanprodukt, som är mörkbrun, starkt doftande och tjockflytande, späds därefter ut med alkohol och vatten för att erhålla varan som är aktuell i det nationella målet.

25 Den 10 februari 2016 deklarerade Y GmbH denna vara enligt undernummer 3302 10 90 i KN för övergång till fri omsättning.

26 Den 25 april 2016 fann det behöriga Hauptzollamt (huvudtullkontoret) att nämnda vara skulle klassificeras enligt undernummer 1302 19 05 i KN och att den därför även skulle beläggas med punktskatt på spritdrycker enligt tysk rätt. Huvudtullkontoret uppbar följaktligen tull och punktskatt.

27 Den behöriga Finanzgericht (skattedomstolen, Tyskland) bekräftade att varan som är aktuell i det nationella målet omfattades av undernummer 1302 19 05 i KN och att påförandet av tull och punktskatt därmed var rättsenligt. Y GmbH överklagade domen från Finanzgericht (skattedomstolen) till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), och gjorde gällande att varan skulle klassificeras enligt undernummer 3302 10 90 i KN.

28 Den hänskjutande domstolen är osäker på hur undernumren 1302 19 05, 3301 90 30 och 3302 10 90 i KN samt artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska tolkas.

29 Den hänskjutande domstolen har för det första konstaterat att nummer 1302 i KN omfattar växtsafter och växtextrakter, förutsatt att de, enligt de förklarande anmärkningarna till HS, varken betecknas eller inbegrips under mer specificerade nummer. Enligt dessa förklarande anmärkningar skiljer sig växtsafter och växtextrakter från bland annat oleoresinerna genom att de, förutom att de innehåller flyktiga luktämnen, innehåller en mycket större del av andra växtämnen.

30 Den hänskjutande domstolen har härvidlag påpekat att mellanprodukten, som extraheras från vaniljstänger med hjälp av ett lösningsmedel, möjligen måste betraktas som ett växtextrakt. Eftersom denna mellanprodukt därefter späds med en betydande mängd vatten och alkohol, hyser den hänskjutande domstol emellertid tvivel om att varan som är aktuell i det nationella målet fortfarande kan betraktas som ett växtextrakt i den mening som avses i nr 1302 i KN.

31 Den hänskjutande domstolen har bland annat understrukit att växtextrakt, enligt de förklarande anmärkningarna till HS, inte längre omfattas av nummer 1302 när de på grund av tillsats av andra ämnen har fått karaktär av livsmedelsberedningar och att även om, vad gäller nummer 1302, bearbetning i samband med standardisering enligt de förklarande anmärkningarna till KN inte utgör hinder för att varan klassificeras enligt detta nummer, är det inte säkert att en sådan hög utspädning som den som är aktuell i det nationella målet fortfarande kan anses utgöra en standardisering, även när standardiseringen syftar till att säkerställa en vanillinhalt på 0,5 procent, såsom Y GmbH har angett.

32 För det andra har den hänskjutande domstolen påpekat att extraherade oleoresiner uttryckligen omfattas av nummer 3301 i KN och att varan som är aktuell i det nationella målet innehåller de objektiva ingredienser som anges i de förklarande anmärkningarna till HS på ett sådant sätt att varan kan klassificeras enligt ett sådant nummer. Enligt anmärkning 1 ij till kapitel 13 i KN utesluts dessutom alla extraherade oleoresiner från detta kapitel och följaktligen från nummer 1302 i KN.

33 Den hänskjutande domstolen har emellertid även påpekat att det i anmärkning 1 a till kapitel 33 i KN tvärtom anges att växtextrakt enligt nummer 1302 inte omfattas av detta kapitel och således inte omfattas av nummer 3301 i KN.

34 För det tredje vill den hänskjutande domstolen få klarhet i skillnaden mellan KN-nummer 3301 och KN-nummer 3302. Med hänsyn till de förklarande anmärkningarna till HS anser den hänskjutande domstolen att nummer 3302 inte endast omfattar blandningar av flera extraherade oleoresiner, utan även blandningar av ett eller flera luktämnen med utspädningsmedel, vilket innebär att detta nummer även kan tillämpas vid tullklassificeringen av varan som är aktuell i det nationella målet, i den mån i förevarande fall vaniljoleoresin, som bygger på ett luktämne, späds med alkohol och vatten.

35 Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att eftersom varan som är aktuell i det nationella målet innehåller sprit, ska den i princip omfattas av den punktskatt som föreskrivs i 130 § punkt 1 första meningen och 4 § BranntwMonG. Det måste emellertid även fastställas huruvida denna vara kan omfattas av det undantag från skatteplikt som förut föreskrevs i 152 § punkt 1 led 5 BranntwMonG, och svaret på denna fråga förutsätter en tolkning av artikel 27.1 e i direktiv 92/83, som den nationella bestämmelsen har införlivat, och närmare bestämt ska det fastställas hur ”smakämne” i den mening som avses i artikel 27.1 e ska tolkas.

36 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende angett att kommissionens punktskattekommitté, i sin riktlinje nr 458 av den 19 november 2003, ansåg att ett sådant undantag var tillämpligt från det att de smakämnen som omfattades av undernumren 1302 19 30, 2106 90 20 och 3302 i KN tillverkades eller importeras, i den lydelse som gällde vid tidpunkten då dessa riktlinjer antogs.

37 Enligt den hänskjutande domstolen utgör dessa riktlinjer hinder för att varan som är aktuell i det nationella målet kan undantas från punktskatt på sprit, om den ska klassificeras enligt undernummer 1302 19 05 eller nummer 3301 i KN. Denna vara skulle däremot vara undantagen från skatteplikt om den ska klassificeras enligt nr 3302 i KN, trots att de varor som omfattas av detta nummer kan innehålla mer alkohol än de som omfattas av nr 3301.

38 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida det är möjligt för kommissionens punktskattekommitté att på detta sätt begränsa tillämpningsområdet för artikel 27.1 e i direktiv 92/83. Den hänskjutande domstolen anser nämligen att kommitténs befogenheter inte tillåter kommittén att begränsa tillämpningsområdet för denna bestämmelse.

39 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Ska undernummer 1302 19 05 i [KN] tolkas så, att ett extraherat vaniljoleoresin som utspätts med etanol och vatten, och som består av cirka 90 procent (volymprocent) respektive 85 procent (viktprocent) etanol, upp till 10 procent (viktprocent) vatten, 4,8 procent (viktprocent) torrsubstans och 0,5 procent (viktprocent) vanillin, ska klassificeras enligt detta undernummer, trots att det framgår av anmärkning 1 ij till kapitel 13 i KN att KN-nummer 1302 inte ska tillämpas för extraherade oleoresiner?

2. Omfattas en sådan vara som beskrivs i den första frågan av extraherade oleoresiner i den mening som avses i undernummer 3301 90 30 i KN?

3. Ska undernummer 3302 10 90 i KN tolkas så, att en sådan vara som beskrivs i den första frågan ska klassificeras som en blandning av luktämnen eller en blandning (inbegripet alkohollösningar) på basis av ett eller flera luktämnen, av sådana slag som används inom livsmedelsindustrin?

4. Ska varor som klassificeras enligt undernummer 1302 19 05 i KN eller som extraherade oleoresiner enligt undernummer 3301 90 30 i KN även anses vara smakämnen i den mening som avses i artikel 27.1 e i direktiv 92/83?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första till den tredje frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den första till den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida KN ska tolkas så, att en vara som består av cirka 85 procent etanol, 10 procent vatten och 4,8 procent torrsubstans, vars genomsnittliga vanillinhalt är 0,5 procent, och som erhålls genom att en mellanliggande produkt – som i sig extraheras från vaniljstänger med hjälp av etanol – späds med vatten och etanol, omfattas av undernummer 1302 1905, undernummer 3301 9030 eller undernummer 3302 1090 i denna nomenklatur.

41 Domstolen konstaterar för det första att nummer 1302 i KN, som återfinns i kapitel 13 i denna nomenklatur, bland annat avser växtextrakt, och att undernummer 1302 1905 i KN mer specifikt nämner vaniljoleoresin.

42 För det andra avser nummer 3301 KN, som återfinns i kapitel 33 i denna nomenklatur, bland annat extraherade oleoresiner, medan undernummer 3301 9030 i KN mer specifikt avser andra extraherade oleoresiner än de av lakrits och av humle.

43 För det tredje avser nummer 3302 i KN, som också ingår i kapitel 33, blandningar av luktämnen samt blandningar (inbegripet alkohollösningar) på basis av ett eller flera luktämnen, av sådana slag som används som råvaror inom industrin. Undernummer 3302 1090 i KN omfattar bland annat sådana blandningar när de kan användas i livsmedelsindustrin.

44 För det fjärde ska det erinras om att tullklassificeringen enligt den allmänna regeln 1 i KN i princip ska bestämmas med ledning av lydelsen av numren och av anmärkningarna till avdelningarna eller kapitlen.

45 Mot bakgrund av dessa inledande anmärkningar ska det för det första påpekas dels att enligt anmärkning 1 andra stycket ij till kapitel 13 i KN är ”extraherade oleoresiner” enligt nummer 3301 i KN undantagna från nummer 1302 i KN, dels att enligt anmärkning 1 a till kapitel 33 i KN ska ”växtextrakt” enligt nr 1302 i KN inte omfattas av detta kapitel 33.

46 Detta innebär att för att varan som är aktuell i det nationella målet, med stöd av undantaget i anmärkning 1 andra stycket ij till kapitel 13 i KN, inte ska kunna klassificeras enligt undernummer 1302 1905 i KN, vilket, såsom påpekats i punkt 41 ovan, avser vaniljoleoresin, utan måste betraktas som en extraherad oleoresin i den mening som avses i nr 3301 i KN, eller som en blandning av luktämnen eller på basis av ett av dessa ämnen, i den mening som avses i nummer 3302 i KN, krävs under alla förhållanden att denna vara inte är ett växtextrakt i den mening som avses i nummer 1302 i KN.

47 Så är emellertid inte fallet. Det förefaller nämligen som att nämnda vara bör anses vara ett växtextrakt i den mening som avses i nr 1302 i KN, och närmare bestämt ett vaniljoleoresin i den mening som avses i undernummer 1302 1905 i KN.

48 Det ska härvidlag understrykas att den omständigheten att det i de förklarande anmärkningarna till HS preciseras att nummer 1302 i HS endast avser växtextrakter som inte är nämnda eller inbegripna någon annanstans inte i sig gör det möjligt att utesluta att en sådan vara som varan

som är aktuell i det nationella målet ska anses utgöra ett växtextrakt i den mening som avses i nr 1302 i KN av det skälet att varan kan omfattas av mer specifika nummer, närmare bestämt nr 3301 och 3302 i KN.

49 Det framgår nämligen varken av tulltaxenummer 1302 i KN eller av anmärkningarna till detta nummer att detta nummer ska anses vara ett underordnat nummer, till skillnad från vissa av de nummer i KN där en sådan egenskap uttryckligen anges. De förklarande anmärkningarna till HS är inte bindande och kan följaktligen varken ha företräde framför bestämmelserna i KN eller ändra deras lydelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, punkterna 28 och 47).

50 Det framgår under alla omständigheter av de förklarande anmärkningarna till HS att de mer specifika nummer som det hänvisas till i fråga om nummer 1302 i HS är de nummer som avses i slutet av punkt A i den aktuella anmärkningen. Den förteckning över varor som finns där nämner emellertid inte de varor som anges i nummer 3301 eller 3302 i HS.

51 För det andra ska det påpekas att även om den mellanprodukt som avses i punkt 24 ovan har extraherats från vaniljstänger med hjälp av etanol, kan denna mellanprodukt anses utgöra vaniljoleoresin i den mening som avses i nr 1302 1905 i KN.

52 I anmärkning 1 första stycket till kapitel 13 i KN föreskrivs nämligen uttryckligen att pyrethrumextrakt omfattas av nr 1302 i KN. Enligt de förklarande anmärkningarna till HS erhålls detta extrakt ”genom extraktion med ett organiskt lösningsmedel”, i likhet med den mellanprodukt som avses i punkt 24 ovan.

53 Vidare avser nr 1301 i KN bland annat naturliga balsamer. Däremot ska vaniljoleoresin, i den mening som avses i undernummer 1302 19 05 i KN, betraktas som ett växtextrakt som inte erhållits på ett ”naturligt” sätt, utan genom en teknisk extraktionsprocess, bland annat med hjälp av ett lösningsmedel.

54 En sådan tolkning bekräftas även av de förklarande anmärkningarna till KN beträffande nummer 1302, i vilka det anges att ”[v]äxtextrakter enligt nr 1302 är obearbetade vegetabiliska råvaror som erhållits genom, exempelvis, lösningsmedelsextraktion”.

55 För det andra är det visserligen riktigt, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, att denna mellanprodukt, för att erhålla varan som är aktuell i det nationella målet, är mycket utspädd med etanol och vatten. Det ska emellertid först noteras att, såsom anges i de förklarande anmärkningarna till KN beträffande nummer 1302, ett växtextrakt fortsätter att omfattas av detta nummer även om det genomgår en bearbetning som har samband med dess standardisering.

56 I de förklarande anmärkningarna till HS preciseras även, vad gäller nummer 1302, att detta nummer även omfattar ”flytande extrakter”, det vill säga ”lösningar av [växt-]extrakter … i alkohol, … [som] i allmänhet [är] standardiserade”, så att det vid saluföringen av dem finns en standardiserad halt av växtextrakt i varan.

57 Varken i bestämmelserna i KN eller i HS eller i de förklarande anmärkningarna till dessa fastställs någon maximigräns för de kvantiteter av andra produkter som kan användas för att standardisera det aktuella växtextraktet.

58 Härav följer att när utspädningen av ett växtextrakt syftar till att säkerställa standardiseringen av detta utgör utspädningen inte hinder för att det på detta sätt utspädda växtextraktet fortsätter att omfattas av nummer 1302 i KN.

59 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att enligt importören av varan som är aktuell i det nationella målet syftar utspädningen av mellanprodukten med alkohol och vatten just till att fastställa varans halt av vanillin till 0,5 procent och därmed standardisera denna.

60 För det tredje ska det påpekas att det i de förklarande anmärkningarna till HS anges, vad gäller numren 1302 och 3301 i HS, att växtextrakt som omfattas av nummer 1302 skiljer sig från extraherade oleoresiner i den mening som avses i nummer 3301 i HS, eftersom de, förutom att de innehåller flyktiga luktämnen, innehåller en mycket större del av andra växtämnen än de extraherade oleoresiner som avses i nummer 3301 i HS.

61 Detta förefaller vara fallet med varan som är aktuell i det nationella målet, eftersom halten av torrsubstans från vaniljstänger är nio gånger högre än vanillinhalten, enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat.

62 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första, den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande. KN ska tolkas så, att en vara som består av cirka 85 procent etanol, 10 procent vatten och 4,8 procent torrsubstans, vars genomsnittliga vanillinhalt är 0,5 procent och som erhålls genom att en mellanliggande produkt – som i sig extraheras från vaniljstänger med hjälp av etanol – späds med vatten och etanol, omfattas av undernummer 1302 1905 i denna nomenklatur.

Den fjärde frågan

63 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska tolkas så, att en vaniljoleoresin som omfattas av undernummer 1302 1905 i KN ska betraktas som ett ”smakämne” i den mening som avses i denna bestämmelse.

64 I artikel 27 i direktiv 92/83 föreskrivs att medlemsstaterna ska befria de varor som omfattas av detta direktiv från den punktskatt som införts genom direktivet bland annat när dessa varor används för framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.

65 Domstolen påpekar inledningsvis att det framgår av själva ordalydelsen i nämnda artikel 27 att endast de varor som omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 92/83 kan omfattas av ett undantag enligt nämnda artikel 27. Det saknar däremot betydelse att varorna ingår i en vara som i sig inte omfattas av direktivets tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, punkterna 35–37, och dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 26).

66 Bland ingredienserna i varan som är aktuell i det nationella målet förefaller endast etanol omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 92/83, enligt artikel 20 första strecksatsen i detta direktiv, jämförd med nummer 2207 i KN. Av detta följer att endast denna ingrediens kan undantas från skatteplikt i enlighet med artikel 27 i direktivet under förutsättning att den används för framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.

67 Efter detta klargörande ska det understrykas att eftersom begreppet ”smakämne” inte definieras vare sig i direktiv 92/83 eller i KN, ska dess betydelse och räckvidd fastställas i enlighet med begreppets normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket det används och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som det ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 september 2014, Deckmyn och Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

68 I sin vanliga betydelse avser begreppet ”smaktillsats” en ingrediens som tillför en särskild smak eller doft för en viss produkt. En sådan tolkning motsägs för övrigt inte av den allmänna systematiken i eller syftena med direktiv 92/83.

69 Härav följer att under förutsättning att ett vaniljoleoresin motsvarar en sådan definition, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, ska det betraktas som ett ”smakämne” i den mening som avses i artikel 27 i direktivet och ingen punktskatt kan tas ut på etanol som det innehåller när en sådan smaktillsats är avsedd för framställning av livsmedel eller alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.

70 Denna tolkning påverkas inte av de riktlinjer som antagits av kommissionens punktskattekommitté och som den hänskjutande domstolen har hänvisat till.

71 Även om det antas att dessa riktlinjer avsåg att utesluta vaniljoleoresiner från begreppet ”smakämne”, i den mening som avses i artikel 27 i direktiv 92/83, kvarstår det faktum att denna kommittés befogenheter, såsom de fastställts i artikel 24.2 och 24.4 i direktiv 92/12, vid den tidpunkt då sådana riktlinjer antogs, begränsade sig till att anta åtgärder avseende tillämpningen av de unionsrättsliga bestämmelserna om punktskatt. Nämnda kommitté gavs ingen möjlighet att ändra innebörden av dessa bestämmelser, och följaktligen inte heller möjlighet att begränsa räckvidden för begreppet ”smakämne” i den mening som avses i nämnda artikel 27.

72 De befogenheter som kommissionens punktskattekommitté numera har, såsom de definieras i artiklarna 43 och 44 i direktiv 2008/118, genom vilken direktiv 92/83 upphävdes, ger inte heller kommittén möjlighet att inskränka räckvidden av ett sådant begrepp.

73 Av det ovan anförda följer att artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska tolkas så, att ett vaniljoleoresin som omfattas av undernummer 1302 1905 i KN ska betraktas som ett ”smakämne” i den mening som avses i denna bestämmelse, under förutsättning att det utgör en ingrediens som tillför en särskild smak eller doft för en viss produkt.

Rättegångskostnader

74 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

1) **Kombinerade nomenklaturen, som återfinns i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i dess lydelse enligt kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 2015/1754 av den 6 oktober 2015, ska tolkas så, att en vara som består av cirka 85 procent etanol, 10 procent vatten och 4,8 procent torrsubstans, vars genomsnittliga vanillinhalt är 0,5 procent och som erhålls genom att en mellanliggande produkt – som i sig extraheras från vaniljstänger med hjälp av etanol – späds med vatten och etanol, omfattas av undernummer 1302 1905 i denna nomenklatur.**

2) **Artikel 27.1 e i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter och alkoholdrycker ska tolkas så, att ett vaniljoleoresin som omfattas av undernummer 1302 1905 i Kombinerade nomenklaturen, som återfinns i bilaga I till förordning nr 2658/87, i dess lydelse enligt genomförandeförordning nr 2015/1754, ska betraktas som ett ”smakämne” i den mening som avses i denna bestämmelse, under förutsättning att det utgör en ingrediens som tillför en särskild smak eller doft för en viss produkt.**

Underskrifter