Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

7 април 2022 година*

„Преюдициално запитване — Обща митническа тарифа — Комбинирана номенклатура — Класиране на стоките — Позиции 1302, 3301 и 3302 — Екстрахиран олеорезин от ванилия — Акцизи — Директива 92/83/ЕИО — Случаи на освобождаване — Член 27, параграф 1, буква д) — Понятието „ароматизант“ — Директива 92/12/ЕИО — Комитет по акцизите към Европейската комисия — Правомощия“

По дело C-668/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 7 юли 2020 г., постъпил в Съда на 8 декември 2020 г., в рамките на производство по дело

Y GmbH

срещу

Hauptzollamt

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: S. Rodin, председател на състава, C. Lycourgos (докладчик), председател на четвърти състав, и L. S. Rossi, съдия,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: M. Krausenböck,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Y GmbH, от H. Bleier, Rechtsanwalt,

– за Hauptzollamt, от B. Geyer, в качеството на представител,

– за чешкото правителство, от M. Smolek, O. Serdula и J. Vláčil, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

– за Европейската комисия, от C. Perrin, M. Salyková и R. Pethke, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на подпозиции 1302 19 05, 3301 90 30 и 3302 10 90 от Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, 1987 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3), изменено с Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/1754 на Комисията от 6 октомври 2015 г. (ОВ L 285, 2015 г., стр. 1) (наричана по-нататък „КН“), и на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316, 1992 г., стр. 21; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 152).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Y GmbH и Hauptzollamt (Главна митническа служба, Германия) по повод на задължението на жалбоподателя в главното производство да заплати мита и акцизи във връзка с вноса на територията на Европейския съюз на олеорезин от ванилия.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките (наричана по-нататък „ХС“) е изработена от Съвета за митническо сътрудничество, понастоящем Световна митническа организация (СМО), и е въведена със сключената в Брюксел на 14 юни 1983 г. международна конвенция. Тази международна конвенция заедно с протокола за изменението ѝ от 24 юни 1986 г. е одобрена от името на Европейската икономическа общност с Решение 87/369/ЕИО на Съвета от 7 април 1987 г. (ОВ L 198, 1987 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 3, стр. 199). КН е основана на ХС. КН възпроизвежда позициите и шестцифрените подпозиции на ХС. Само седмата и осмата цифра създават собствени за тази номенклатура подразделения.

4 Съдържащата уводни разпоредби част първа от КН, раздел I („Общи правила“), буква A („Общи правила за тълкуване на КН“) гласи:

„Класирането на стоките в [КН] се подчинява на следните принципи.

1. Текстът на заглавията на разделите, на главите или на подглавите има само индикативна стойност, като класирането се определя законно съгласно термините на позициите и на забележките към разделите или към главите и съгласно следващите правила, когато те не противоречат на посочените по-горе термини на позициите и на забележките към разделите или към главите.

[…]“.

5 Част втора („Таблица със ставките на митата“) от КН съдържа раздел II, озаглавен „Продукти от растителен произход“, в който се намира по-специално глава 13 („Естествени лакове, клейове, смоли и други растителни сокове и екстракти“), раздел IV, озаглавен „Продукти на хранителната промишленост; безалкохолни и алкохолни напитки и видове оцет; тютюни и обработени заместители на тютюна“, в който се намира по-специално глава 22 („Безалкохолни и алкохолни напитки и видове оцет“), и раздел VI, озаглавен „Продукти на химическата промишленост и други свързани с нея промишлености“, в който се намира по-специално глава 33 („Етерични масла и резиноиди; готови парфюмерийни или тоалетни продукти и козметични препарати“).

6 Глава 13 от КН съдържа следните позиции и подпозиции:

„[…]

1301	Естествени лакове; естествени клейове, смоли, смолисти клейове и олеорезини (например балсами):
1301 20 00	— Гума арабик
1301 90 00	— Други
1302	Растителни сокове и екстракти; пектинови материали, пектинати и пектати; агар-агар и други лепкави и сгъстяващи материали, извлечени от растения, дори модифицирани:
	— Растителни сокове и екстракти:
[…]	[…]
1302 19	— — Други
1302 19 05	— — Олеорезини от ванилия

[…]“.

7 В забележка 1, буква и) към глава 13 от КН се посочва следното:

„№ 1302 включва по-специално екстрактите от сладник (liquorice), от пиретрум, от хмел и от алое и опиум.

Същевременно се изключват:

[…]

и) етеричните масла, включително така наречените „конкрети“ и „абсолю“, резиноидите, екстрахираните олеорезини, ароматичните дестилирани води и водните разтвори на етерични масла и препаратите, приготвени на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производство на напитки (глава 33)“.

8 Глава 22 от КН съдържа позиция 2207 със следния текст:

„2207	Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече; етилов алкохол и дестилати, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание:
2207 10 00	— Неденатуриран етилов алкохол с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече
2207 20 00	— Етилов алкохол и дестилати, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание

[…]“.

9 Глава 33 от КН съдържа следните позиции и подпозиции:

„[…]

3301	Етерични масла (обезтерпенени или не), включително така наречените „конкрети“ и „абсолю“; резиноиди; екстрахирани олеорезини; концентрирани разтвори на етерични масла в мазнини, в нелетливи масла, във восъци или в аналогични материали, получени чрез екстракция или накисване; остатъчни терпенови субпродукти, получени от обезтерпеняването на етеричните масла; ароматични дестилирани води и водни разтвори на етерични масла:
[…]	[…]
3301 30 00	— Резиноиди
3301 90	— Други:
3301 90 10	– — Остатъчни терпенови субпродукти, получени от обезтерпеняването на етеричните масла
	— — Екстрахирани олеорезини:
3301 90 21	— — — От сладник (liquorice) или от хмел
3301 90 30	— — — Други
[…]	[…]
3302	Смеси от ароматични вещества и смеси (включително алкохолни разтвори) на базата на едно или повече от тези вещества от видовете, използвани като суровини в промишлеността; други препарати на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производството на напитки:

3302 10	— От видовете, използвани за производството на храни или напитки:
	— — От видовете, използвани за производството на напитки:
	— — — Препарати, съдържащи всички ароматични вещества, които характеризират една напитка:
3302 10 10	— — — — С действително алкохолно съдържание по обем, превишаващо 0,5 % vol
[…]	[…]
3302 10 90	— — От видовете, използвани за производството на храни

[…]“.

10 Съгласно забележки 1 и 2 към глава 33:

„1. Настоящата глава не включва:
а) естествените маслени смоли или растителните екстракти от № 1301 или 1302;

[…]

2. За целите на № 3302 изразът „ароматични вещества“ включва само субстанциите от № 3301, ароматичните компоненти, извлечени от тези субстанции[,] и ароматните продукти, получени чрез синтез.

[…]“.

Обяснителните бележки към КН и обяснителните бележки към ХС

11 Обяснителните бележки към Комбинираната номенклатура на Европейския съюз (ОВ C 119, 2019 г., стр. 1, наричани по-нататък „Обяснителните бележки към КН“) гласят, що се отнася до позиция 1302, следното:

„Растителните екстракти по № 1302 са необработени сурови растителни материали, получени например чрез екстракция с разтворител, които не са допълнително химически променени или обработени. Въпреки това, инертни добавки (напр. антислепващи агенти) и обработка, свързана със стандартизация, или физическо третиране, като сушене или филтриране, са разрешени“.

12 Публикуваните от СМО обяснителни бележки (наричани по-нататък „Обяснителните бележки към ХС“) предвиждат следното за позиция 1302:

„A) Растителни сокове и екстракти.

Настоящата позиция включва сокове и екстракти (растителни продукти, получавани обикновено чрез естествено отделяне, чрез нарязване, или с помощта на разтворители), при условие че тези сокове и екстракти не са упоменати, нито включени в по-специфични позиции на Номенклатурата (вж. списъка с изключените продукти в края на настоящата позиция).

Тези растителни сокове и екстракти се различават от етеричните масла, резиноидите, маслените смоли, получени чрез екстракция (№ 33.01) по това, че освен летливите ароматни компоненти съдържат значително по-висок процент други растителни вещества (хлорофил, танин, въглехидрати и др.).

Сред тук включените сокове и екстракти могат да се посочат:

[…]

21) Ванилов олеорезин (понякога погрешно наричан ванилов резиноид или ванилов екстракт).

Соковете обикновено са сгъстени или втвърдени. Екстрактите могат да бъдат в течно, пастообразно или твърдо състояние. Екстрактите в алкохолен разтвор, наричани тинктури, съдържат алкохол, който е послужил за тяхното извличане. Екстрактите, наречени флуидни екстракти, са разтвори от екстракти, например в алкохол, глицерол, минерално масло. Тинктурите и флуидните екстракти са обикновено стандартизирани (например екстрактът от пиретрум може да бъде стандартизиран чрез прибавянето на минерално масло с цел получаване на търговски продукти със стандартно съдържание на пиретрини от 2 %, 20 % или 25 %). Твърдите екстракти се получават чрез изпаряване на разтворителя. Понякога към тях се добавят инертни вещества, за да се улесни превръщането им в прах (такъв е случаят с екстракта от беладона, към който се прибавя прахообразна арабска гума), или да се типизират, т.е. да се получат стандартни концентрации (такъв е случаят с опиума, към който се добавят определени количества скорбяла, с оглед постигане на определено съдържание морфин). Добавянето на тези вещества не променя класирането на тези твърди екстракти. Екстрактите обаче не бива да се подлагат на допълнителни процеси на извличане или пречистване, като например хроматографско пречистване, които водят до увеличаване или намаляване на някои съединения или категории съединения до степен, която не може да бъде постигната само с първоначалното извличане чрез разтворители.

[…]

Растителните сокове и екстракти от настоящата позиция са обикновено суровини, предназначени за различни производства. Те не се включват тук, когато поради прибавянето на други вещества добиват характера на хранителни, лекарствени и др. продукти. Изключени са от настоящата позиция и когато са силно рафинирани или пречистени, например чрез хроматографско пречистване или чрез ултрафилтрация, или когато са били подложени на допълнителни процеси на извличане (чрез екстракция течност-течност) след фазата на първоначалното извличане.

[…]

От тази позиция се изключват етеричните масла, резиноидите и маслените смоли, получени чрез екстракция (№ 33.01). […] Екстрахираните маслени смоли (олиосмоли) се различават от екстрактите от тази позиция по това че: 1) са получени от естествени клетъчни необработени растителни материали (най-често подправки или ароматни растения) чрез екстракция с органични разтворители или със свръхкритични флуиди и 2) съдържат както летливи ароматни вещества, така и нелетливи есенции, които определят характерните мирис и вкус на подправките или на ароматните растения.

Настоящата позиция не включва следните растителни продукти, класирани в по-специфични позиции на номенклатурата:

а) Естествените клейове, смоли, смолисти клейове и олеорезини (№ 13.01).

[…]“.

13 Що се отнася до глава 33, обяснителните бележки към ХС гласят:

„1. Настоящата глава не включва:

а) естествените маслени смоли или растителните екстракти от №№ 1301 или 1302;

[…]

2. За целите на № 3302 изразът „ароматични вещества“ включва само субстанциите от № 3301, ароматичните компоненти, извлечени от тези субстанции[,] и ароматните продукти, получени чрез синтез. […]

Всички етерични масла и маслени смоли от № 33.01 се получават чрез екстракция от растителни материали. […]“.

14 В обяснителните бележки към ХС за позиция 3301 се посочва следното:

„[…]

Маслени смоли, получени чрез екстракция, познати също така под търговското име „готови олеорезини“ или „олеорезини от подправки“, представляват продукти, получени от необработени клетъчни природни растителни материали (обикновено подправки или ароматни растения) чрез екстракция с помощта на органични разтворители или свръхкритични флуиди. Тези екстракти съдържат летливи ароматични компоненти (например етерични масла) и нелетливи ароматични компоненти (смоли, мазнини от животински произход, лютиви съставки), които определят вкуса и мириса на подправката или на ароматното растение. Съдържанието на етерични масла в екстрахираните маслени смоли варира значително в зависимост от вида на подправката или на ароматното растение, от което същите се получават. Тези продукти се използват предимно като ароматизиращи агенти в хранително-вкусовата промишленост.

От настоящата позиция са изключени:

а) Естествените олеорезини (№ 13.01).

б) Растителните екстракти, неупоменати, нито включени другаде (например водно екстрахираните маслени смоли), които съдържат летливи съставки и обикновено (независимо от ароматните субстанции) — чувствително по-голямо количество от другите съставки на растението (№ 13.02).

[…]

Обстоятелството, че в етеричните масла, в резиноидите или в екстрахираните маслени смоли понякога остават незначителни количества от използваните за екстрахирането им разтворители (например, етилов алкохол), не оказва влияние върху тяхното класиране.

Етеричните масла, резиноидите и екстрахираните маслени смоли остават включени в настоящата позиция, дори когато от тях е премахнато или към тях е добавено известно количество от основните съставки, при условие че съставът на така получения продукт остава в обичайните норми на този тип продукт в естественото му състояние. За сметка на това от нея се изключват етерични масла, резиноиди или екстрахирани маслени смоли, които са били фракционирани или модифицирани по друг начин (различен от обезтерпеняването), така че полученият продукт се различава чувствително по състав от първоначалния (обикновено № 33.02). Освен това от настоящата позиция се изключват продуктите, към които са добавени разредители или пълнители, такива като растителни масла, декстроза или нишесте (обикновено № 33.02).

В приложението към настоящата глава е даден списък на някои от основните етерични масла, резиноиди и екстрахирани маслени смоли.

[…]

Освен изключените по-горе продукти, от настоящата позиция се изключват:

а) ваниловият олеорезин, понякога неправилно наричан „ванилов резиноид“ или „ванилов екстракт“ (№ 13.02).

[…]“.

15 Що се отнася до позиция 3302, обяснителните бележки към ХС гласят:

„Настоящата позиция обхваща долупосочените смеси, при условие че те са от видовете, използвани като суровини в парфюмерийната, хранителната или питейната промишленост (например, за ароматизиране на сладкарски изделия, храни и напитки) или в други производства (например, при производство на сапун):

[…]

3) смеси на маслени смоли, получени чрез екстракция;

[…]

6) смеси на една или повече ароматизиращи субстанции (етерични масла, резиноиди, екстрахирани маслени смоли или ароматни продукти, получени чрез синтез), към които са добавени разредители или пълнители, такива като растително масло, декстроза или нишесте;

7) смесите, дори комбинирани с разредител или пълнител, или със съдържание на алкохол, на продукти от други глави (например подправки) с една или повече ароматизиращи субстанции (етерични масла, резиноиди, екстрахирани маслени смоли или ароматни продукти, получени чрез синтез), при условие че тези ароматизиращи субстанции представляват основата на тези смеси.

За смеси от настоящата позиция се приемат и продуктите, които са получени чрез екстракция на един или повече компоненти на етеричните масла, резиноидите или екстрахираните маслени смоли, но по състав се различават чувствително от изходния продукт. […]“.

Директива 92/83

16 Член 20 от Директива 92/83 гласи:

„По смисъла на настоящата директива понятието „етилов алкохол“ означава:

– всички продукти с действително алкохолно съдържание в обемно изражение, надхвърлящо 1,2 % vol, включени в кодове по КН 2207 и 2208, включително в случаите, когато тези продукти съставляват част от стока, попадаща в друга глава от КН;

– продукти с действително алкохолно съдържание в обемно изражение, надхвърлящо 22 % vol, включени в кодове по КН 2204, 2205 и 2206;

– спиртни напитки, съдържащи продукти, независимо дали в разтворено състояние или не“.

17 Член 27 от Директива 92/83, намиращ се в озаглавения „Освобождаване от акциз“ раздел VII, гласи:

„1. При условия, определени от тях и целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такова освобождаване от акциз и да се предотврати всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба, държавите членки освобождават продуктите, обхванати от настоящата директива, от облагане с хармонизирания акциз:

[…]

д) когато се използват за производството на ароматиза[нти] за приготвяне на хранителни продукти и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol;

[…]“.

Директива 92/12

18 Член 24 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), изменена с Регламент (ЕО) № 807/2003 на Съвета от 14 април 2003 г. (наричана по-нататък „Директива 92/12“), гласи:

„1. [Европейската комисия] се подпомага от комитет, посочен като „Комитет по акцизите“.

2. Мерките, необходими за прилагането на членове 5, 7, 15б, 18, 19 и 23, се определят съгласно процедурата, предвидена в параграф 3.

[…]

4. Освен мерките, предвидени в параграф 2, комитетът разглежда въпросите, поставени от неговия председател по инициатива на последния или по искане на представител на дадена държава членка, отнасящи се до прилагането на разпоредбите на Общността в областта на акцизите.

5. Комитетът приема свой процедурен правилник“.

Директива 2008/118/ЕО

19 Член 43, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12 предвижда:

„Комисията се подпомага от комитет, наричан „Комитет по акцизите“.

20 Член 44 от Директива 2008/118 предвижда:

„Освен че изпълнява задачите по член 43, Комитетът по акцизите разглежда въпроси, поставени от неговия председател по инициатива на последния или по искане на представител на дадена държава членка, и свързани с прилагането на разпоредбите на Общността в областта на акцизите“.

Насоки № 458 от 19 ноември 2003 г. на Комитета по акцизите към Комисията

21 От Насоки № 458 от 19 ноември 2003 г. на Комитета по акцизите към Комисията по-специално е видно, че „[д]елегациите почти единодушно са на мнение, че освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от [Директива 92/83] се предоставя от момента на производството или вноса на ароматизанти с кодове по КН 1302 1930, 2106 9020 и 3302 съгласно действащата при приемането на настоящите насоки редакция“.

Германското право

22 Член 130 от Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz — BranntwMonG) (Закон за спиртния монопол) от 8 април 1922 г. (RGBl. 1922 I, стр. 335), в приложимата към спора по главното производство редакция (наричан по-нататък „BranntwMonG“), гласи:

„(1) Спиртът и съдържащите го стоки (продукти) се облагат на данъчната територия с акциз върху спирта […].

(4) Съдържащите спирт стоки по смисъла на параграф 1 са различни от тези по глава 22 от [КН] алкохолни стоки, които са произведени на спиртна основа или съдържат спирт и чието алкохолно съдържание при течните стоки е по-високо от 1,2 обемни процента, а при нетечните — от 1 тегловен процент.

[…]“.

23 Съгласно член 152, параграф 1, точка 5 от BranntwMonG, в сила до 31 декември 2017 г., който транспонира в германското право член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83:

„Продуктите са освободени от данък, ако се използват за търговски цели […]

5. без денатуриране за производството на ароматизанти за ароматизиране на

а) напитки с алкохолно съдържание не по-високо от 1,2 обемни процента,

б) други хранителни продукти, с изключение на спиртни и други алкохолни напитки […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

24 Жалбоподателят в главното производство внася в Германия златистокафяв течен продукт, със силен аромат на ванилия, състоящ се от около 85 % етанол, 10 % вода и 4,8 % сух остатък и имащ средно съдържание на ванилин от 0,5 % (наричан по-нататък „процесната стока“). Същата се получава, като с помощта на етанол първо се извлича от ванилова шушулка междинен продукт (наричан по-нататък „междинният продукт“). Този тъмнокафяв и със силен мирис пастообразен междинен продукт впоследствие се разрежда с алкохол и вода, за да се получи процесната стока.

25 За да пусне тази стока за свободно обращение, на 10 февруари 2016 г. жалбоподателят в главното производство я декларира в подпозиция 3302 10 90 от КН.

26 На 25 април 2016 г. компетентната Hauptzollamt (Главна митническа служба) приема, че въпросната стока следва да се класира в подпозиция 1302 19 05 от КН и поради това подлежи съгласно германското право на облагане с акциза върху спирта. Тази служба съответно събира мито и акциз.

27 Компетентният Finanzgericht (Финансов съд, Германия) потвърждава, че процесната стока попада в подпозиция 1302 19 05 от КН и че следователно облагането с мито и акциз е законосъобразно. Жалбоподателят в главното производство подава ревизионна жалба

срещу решението на Finanzgericht (Финансов съд) пред запитващата юрисдикция, Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), тъй като смята, че тази стока трябва да се класира в подпозиция 3302 10 90 от КН.

28 Запитващата юрисдикция има съмнения как следва да се тълкуват подпозиции 1302 19 05, 3301 90 30 и 3302 10 90 от КН, както и член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83.

29 Най-напред тази юрисдикция констатира, първо, че позиция 1302 от КН включва растителните сокове и екстракти, които съгласно обяснителните бележки към ХС не са упоменати, нито включени в по-специфични позиции. Отново съгласно тези обяснителни бележки растителните сокове и екстракти се различавали в частност от олеорезините по това, че освен летливите ароматни компоненти съдържат значително по-висок процент други растителни вещества.

30 В това отношение посочената юрисдикция отбелязва, че междинният продукт, извлечен от ванилова шушулка с помощта на разтворител, може би трябва да се счита за растителен екстракт. Тъй като впоследствие обаче този междинен продукт бива разреден със значително количество вода и алкохол, същата юрисдикция се съмнява в това, че процесната стока все още може да се счита за растителен екстракт по смисъла на позиция 1302 от КН.

31 Запитващата юрисдикция подчертава по-специално, че веднъж прибавени към други вещества и съответно добили характера на хранителни продукти, растителните екстракти вече не могат съгласно обяснителните бележки към ХС да бъдат отнасяни към позиция 1302 и че макар свързаната със стандартизацията преработка да не е, видно от обяснителните бележки към КН относно позиция 1302, пречка за класирането на продукта в тази позиция, не е сигурно, че толкова съществено разреждане като това в случая по главното производство може да продължава да се разглежда като стандартизация, дори когато служи, както твърди жалбоподателят в главното производство, за постигане на съдържание на ванилин от 0,5 %.

32 Второ, тази юрисдикция отбелязва, че екстрахираните олеорезини са изрично посочени в позиция 3301 от КН и че процесната стока съдържа споменатите в обяснителните бележки към ХС обективни компоненти, което дава основание за класирането ѝ във въпросната позиция. Освен това забележка 1, буква и) към глава 13 от КН изключва от тази глава, а следователно и от позиция 1302 от КН, всички екстрахирани олеорезини.

33 Посочената юрисдикция обаче отбелязва също, че в забележка 1, буква а) към глава 33 от КН обратно се уточнява, че растителните екстракти от позиция 1302 са изключени от тази глава и съответно от позиция 3301 от КН.

34 Трето, същата юрисдикция се пита за разликата между позиция 3301 и позиция 3302 от КН. Предвид обяснителните бележки към ХС тя счита, че позиция 3302 обхваща не само смесите от няколко екстрахирани олеорезини, а и смесите от едно или повече ароматични вещества с разредители, така че е възможна и за тарифното класиране на процесната стока, доколкото в случая олеорезинът от ванилия, който има за основа ароматично вещество, е бил разреден с добавяне на алкохол и вода.

35 По-нататък запитващата юрисдикция отбелязва, че тъй като съдържа спирт, процесната стока по принцип подлежи на облагане с акциза по член 130, параграф 1, първо изречение и параграф 4 от BranntwMonG. Следва обаче да се провери и дали тази стока може да се ползва от освобождаването по стария член 152, параграф 1, точка 5 от BranntwMonG, като отговорът на този въпрос изисква да се тълкува транспонираният с тази национална разпоредба член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, и по-точно да се установи какво следва да се разбира под „ароматизант“ по смисъла на този член 27, параграф 1, буква д).

36 В това отношение запитващата юрисдикция посочва, че в Насоки № 458 от 19 ноември 2003 г. Комитетът по акцизите към Комисията е приел, че такова освобождаване се предоставя от момента на производството или вноса на ароматизанти от подпозиции 1302 19 30, 2106 90 20 и 3302 от КН в меродавната им към този момент редакция.

37 Според тази юрисдикция, ако процесната стока бъде класирана в подпозиция 1302 19 05 или позиция 3301 от КН, посочените насоки са пречка за освобождаването ѝ от облагане с акциза върху спирта. Ако обаче тази стока бъде класирана в позиция 3302 от КН, такова освобождаване е допустимо, въпреки че попадащите в тази позиция продукти могат да съдържат повече алкохол от тези в позиция 3301.

38 Запитващата юрисдикция същевременно има съмнения дали Комитетът по акцизите към Комисията може да ограничава по този начин приложното поле на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83. Всъщност тя счита, че предоставените на този комитет правомощия не го овластяват да ограничава приложното поле на тази разпоредба.

39 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли подпозиция 1302 19 05 от [КН] да се тълкува в смисъл, че в нея се включва и разреден с етанол и вода екстрахиран олеорезин от ванилия, състоящ се от около 90 % (v/v) (обемни процента), съответно 85 % (m/m) (тегловни процента) етанол, до 10 % (m/m) вода, 4,8 % (m/m) сух остатък и 0,5 % (m/m) ванилин, въпреки че съгласно забележка 1, буква и) към глава 13 от КН екстрахираните олеорезини са изключени от позиция 1302 от КН?

2) Спадат ли към екстрахираните олеорезини по смисъла на подпозиция 3301 90 30 от КН стоки като описаните в първия преюдициален въпрос?

3) Трябва ли подпозиция 3302 10 90 от КН да се тълкува в смисъл, че стоки като описаните в първия преюдициален въпрос следва да се класират като смес от ароматични вещества или смес (включително алкохолни разтвори) на базата на едно или повече от тези вещества от видовете, използвани за производството на храни?

4) Спадат ли към ароматизантите по смисъла на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 и стоките от подпозиция 1302 19 05 от КН или екстрахираният олеорезин от подпозиция 3301 90 30 от КН?“.

По преюдициалните въпроси

По първия, втория и третия въпрос

40 С първия, втория и третия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали КН трябва да се тълкува в смисъл, че стока, която се състои от около 85 % етанол, 10 % вода, 4,8 % сух остатък, има средно съдържание на ванилин от 0,5 % и е получена чрез разреждане във вода и етанол на междинен продукт, който от своя страна е извлечен от ванилови шушулки с помощта на етанол, спада към подпозиция 1302 19 05, подпозиция 3301 90 30 или подпозиция 3302 10 90.

41 Като начало следва да се отбележи, първо, че съдържащата се в глава 13 от КН позиция 1302 се отнася по-специално до растителните екстракти, като подпозиция 1302 19 05 от КН посочва по-конкретно олеорезина от ванилия.

42 Второ, намиращата се в глава 33 от КН позиция 3301 се отнася по-специално до екстрахираните олеорезини, като подпозиция 3301 90 30 от КН визира по-конкретно екстрахираните олеорезини, различни от сладник и хмел.

43 Трето, позиция 3302 от КН, също включена в тази глава 33, се отнася по-специално до смесите от ароматични вещества и смесите (включително алкохолни разтвори) на базата на едно или повече от тези вещества от видовете, използвани като суровини в промишлеността. Подпозиция 3302 10 90 от КН се отнася в частност до такива смеси, когато могат да се използват за производството на храни.

44 Четвърто, следва да се припомни, че в съответствие с общо правило 1 от КН тарифното класиране по принцип се определя съгласно термините на позициите и на забележките към разделите или към главите.

45 В светлината на тези предварителни констатации следва, на първо място, да се отбележи, от една страна, че съгласно забележка 1, втори параграф, буква и) към глава 13 от КН „екстрахираните олеорезини“ от позиция 3301 от КН са изключени от позиция 1302 от тази номенклатура и от друга страна, че съгласно забележка 1, буква а) към глава 33 от КН „растителните екстракти“ от позиция 1302 от КН са изключени от тази глава 33.

46 Следователно, за да може по силата на предвиденото в забележка 1, втори параграф, буква и) към глава 13 от КН изключение процесната стока да не бъде класирана в подпозиция 1302 19 05 от КН, отнасяща се, както бе посочено в точка 41 от настоящото решение, до олеорезина от ванилия, а да бъде разглеждана като екстрахиран олеорезин по смисъла на позиция 3301 от КН или като смес от ароматични вещества или смес на базата на едно от тези вещества по смисъла на позиция 3302 от КН, при всяко положение тя трябва да не е растителен екстракт по смисъла на позиция 1302 от КН.

47 Случаят обаче не е такъв. Всъщност посочената стока, изглежда, трябва да се счита за растителен екстракт по смисъла на позиция 1302 от КН, и по-точно за олеорезин от ванилия по смисъла на подпозиция 1302 19 05 от нея.

48 В това отношение следва да се подчертае, че обстоятелството, че в обяснителните бележки към ХС се уточнява, че позиция 1302 от нея се отнася само до неупоменати или невключени другаде растителни екстракти, само по себе си не е достатъчно да се изключи разглеждането на стока като процесната като растителен екстракт по смисъла на позиция 1302 от КН, с мотива че тази стока би могла да попада в по-специфични позиции, и по-конкретно в позиции 3301 и 3302 от КН.

49 Всъщност по никакъв начин позиция 1302 от КН или забележките към нея не дават основание тази позиция да се счита за субсидиарна, нещо, което може да се приеме за някои позиции от КН, в които изрично се посочва такава характеристика. Обяснителните бележки към ХС не са обвързващи и съответно не могат да имат предимство пред разпоредбите на КН, нито да изменят съдържанието им (вж. в този смисъл решение от 3 март 2016 г., Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, т. 28 и 47).

50 Във всеки случай от обяснителните бележки към ХС следва, че що се отнася до позиция 1302 от нея, визираните по-специфични позиции са посочените в края на буква A от съответната бележка. В съдържащият се в нея продуктов списък обаче не се споменават продуктите, включени в позиции 3301 или 3302 от ХС.

51 На второ място, следва да се отбележи, първо, че макар да е извлечен от ванилови шушулки с помощта на етанол, междинният продукт, посочен в точка 24 от настоящото решение, може да се квалифицира като „олеорезин от ванилия“ по смисъла на позиция 1302 19 05 от КН.

52 Всъщност забележка 1, първи параграф към глава 13 от КН предвижда изрично, че „екстрактът от пиретрум“ попада в позиция 1302 от КН. Съгласно обяснителните бележки към ХС обаче този екстракт се получава „чрез екстракция с помощта на органични разтворители“, подобно на междинния продукт, посочен в точка 24 от настоящото решение.

53 Освен това позиция 1301 от КН се отнася по-специално до естествените олеорезини. Олеорезинът от ванилия по смисъла на подпозиция 1302 19 05 от КН трябва обаче съответно да се счита за растителен екстракт, получен не по „естествен“ начин, а чрез технологичен метод на извличане, по-специално с помощта на разтворител.

54 Това тълкуване се потвърждава и от обяснителните бележки към КН, що се отнася до позиция 1302, в които се уточнява, че „растителните екстракти по № 1302 са необработени сурови растителни материали, получени например чрез екстракция с разтворител“.

55 Второ, безспорно е вярно, както подчертава запитващата юрисдикция, че за да се получи процесната стока, този междинен продукт е силно разреден с етанол и вода. Следва обаче най-напред да се отбележи, че както се посочва в отнасящите се до позиция 1302 обяснителни бележки към КН, растителните екстракти продължават да попадат в тази позиция, дори да са били обект на обработка, свързана със стандартизацията им.

56 Също така в обяснителните бележки към ХС се уточнява, що се отнася до позиция 1302, че към тази позиция спадат и „флуидните екстракти“, тоест „[растителни] екстракти в алкохолен разтвор […] обикновено стандартизирани“, за да е налице при предлагането им на пазара еднакво съдържание на растителен екстракт в съответния продукт.

57 Освен това нито разпоредбите на КН или на ХС, нито техните обяснителни бележки определят максимална граница за количествата други продукти, които могат да се използват за стандартизирането на съответния растителен екстракт.

58 От това следва, че когато разреждането на растителния екстракт е за целите на стандартизирането му, няма пречка така разреденият растителен екстракт също да бъде отнесен към позиция 1302 от КН.

59 В случая от акта за преюдициално запитване следва, че според вносителя на процесната стока разреждането на междинния продукт с алкохол и вода служи именно за постигането в тази стока на съдържание на ванилин от 0,5 % и следователно за нейното стандартизиране.

60 На трето място, следва да се отбележи, че в обяснителните бележки към ХС се посочва, що се отнася до позиции 1302 и 3301 от нея, че растителните екстракти от позиция 1302 се различават от екстрахираните олеорезини по смисъла на позиция 3301 от нея по това, че обикновено освен летливите ароматни компоненти съдържат значително по-висок процент други растителни вещества, в сравнение с екстрахираните олеорезини, визирани в позиция 3301 от ХС.

61 Изглежда, че случаят с процесната стока е такъв, като според предоставените от запитващата юрисдикция данни делът на сухите остатъци от ванилови шушулки е девет пъти по-висок от дела на ванилина.

62 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия, втория и третия въпрос следва да се отговори, че КН трябва да се тълкува в смисъл, че стока, която се състои от около 85 % етанол, 10 % вода и 4,8 % сух остатък, има средно съдържание на ванилин от 0,5 % и е получена чрез разреждане, за целите на стандартизацията, във вода и етанол на междинен продукт, който от своя страна е извлечен от ванилови шушулки с помощта на етанол, спада към подпозиция 1302 19 05 от тази номенклатура.

По четвъртия въпрос

63 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 следва да се тълкува в смисъл, че попадащият в подпозиция 1302 19 05 от КН олеорезин от ванилия трябва да се счита за „ароматизант“ по смисъла на тази разпоредба.

64 Член 27 от Директива 92/83 предвижда, че държавите членки освобождават обхванатите от тази директива продукти от облагане с въведения с нея акциз, по-специално когато тези продукти се използват за производството на ароматизанти за приготвяне на хранителни продукти и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.

65 Най-напред следва да се отбележи, че видно от самия текст на посочения член 27, само продуктите, попадащи в приложното поле на Директива 92/83, могат по силата на този член да бъдат освободени от акциз. За сметка на това няма значение обстоятелството, че тези продукти са част от стока, която не попада в приложното поле на тази директива (вж. в този смисъл решение от 12 юни 2008 г., Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, т. 35—37 и от 9 декември 2010 г., Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 26).

66 От съставките на процесната стока обаче единствено етанолът, изглежда, попада в приложното поле на Директива 92/83, съгласно член 20, първо тире от тази директива, тълкуван във връзка с позиция 2207 от КН. Следователно единствено тази съставка може да е обект на освобождаване от акциз в съответствие с член 27 от посочената директива, при условие че е използвана за производството на ароматизанти за приготвяне на хранителни продукти и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.

67 След това уточнение следва да се подчертае, че тъй като понятието „ароматизант“ не е дефинирано нито в Директива 92/83, нито в КН, неговият смисъл и обхват трябва да бъдат определени в съответствие с обичайното му значение в общоупотребимия език, като се държи сметка за контекста, в който се използва, и за целите, преследвани с правната уредба, от която е част (вж. в този смисъл решение от 3 септември 2014 г., Deckmyn и Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, т. 19 и цитираната съдебна практика).

68 В обичайното си значение понятието „ароматизант“ означава съставка, която придава специфичен вкус или мирис на даден продукт. Такова тълкуване, от друга страна, не е в противоречие нито с общата система, нито с целите на Директива 92/83.

69 От това следва, че стига да отговаря на тази дефиниция — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да провери — олеорезинът от ванилия трябва да се счита за „ароматизант“ по смисъла на член 27 от тази директива и че за съдържащия се в него етанол не може да се събира никакъв акциз, когато такъв ароматизант е предназначен за приготвянето на хранителни продукти или безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.

70 Насоките, приети от Комитета по акцизите към Комисията и споменати от запитващата юрисдикция, не поставят под съмнение това тълкуване.

71 Всъщност, дори да се предположи, че намерението е било олеорезините от ванилия да се изключат с тези насоки от понятието „ароматизант“ по смисъла на член 27 от Директива 92/83, това не променя факта, че правомощията на този комитет, така както към датата на приемане на насоките са били очертани в член 24, параграфи 2 и 4 от Директива 92/12, са го овластявали само да предприема мерки за прилагането на разпоредбите на правото на Съюза във връзка с акцизите, но не и да изменя тези разпоредби, нито съответно да ограничава обхвата на понятието „ароматизант“ по смисъла на въпросния член 27.

72 Освен това правомощията на Комитета по акцизите към Комисията, така както понастоящем са определени в членове 43 и 44 от Директива 2008/118, която отменя Директива 92/83, също не му позволяват да ограничава обхвата на това понятие.

73 От всички изложени по-горе съображения следва, че член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че олеорезинът от ванилия, попадащ в подпозиция 1302 19 05 от КН, трябва да счита за „ароматизант“ по смисъла на тази разпоредба, при условие че представлява съставка, която придава специфичен вкус или мирис на даден продукт.

По съдебните разноски

74 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

1) **Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, изменено с Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/1754 на Комисията от 6 октомври 2015 г., трябва да се тълкува в смисъл, че стока, която се състои от около 85 % етанол, 10 % вода и 4,8 % сух остатък, има средно съдържание на ванилин от 0,5 % и е получена чрез разреждане, за целите на стандартизацията, във вода и етанол на междинен продукт, който от своя страна е извлечен от ванилови шушулки с помощта на етанол, спада към подпозиция 1302 19 05 от тази номенклатура.**

2) **Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки трябва да се тълкува в смисъл, че олеорезинът от ванилия, попадащ в подпозиция 1302 19 05 от Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент № 2658/87, изменено с Регламент за изпълнение 2015/1754, трябва да счита за „ароматизант“ по смисъла на тази разпоредба, при условие че представлява съставка, която придава специфичен вкус или мирис на даден продукт.**

Подписи