Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 7. aprila 2022*

„Predhodno odločanje – Skupna carinska tarifa – Kombinirana nomenklatura – Uvrstitev blaga – Tarifne številke 1302, 3301 in 3302 – Ekstrahirana vanilijeva oljna smola – Trošarine – Direktiva 92/83/EGS – Oprostitve – Člen 27(1)(e) – Pojem ‚aroma‘ – Direktiva 92/12/EGS – Odbor Evropske komisije za trošarine – Pristojnosti“

V zadevi C-668/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 7. julija 2020, ki je na Sodišče prispela 8. decembra 2020, v postopku

Y GmbH

proti

Hauptzollamt,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi S. Rodin, predsednik senata, C. Lycourgos (poročevalec), predsednik četrtega senata, in L. S. Rossi, sodnica,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodna tajnica: M. Krausenböck,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Y GmbH H. Bleier, Rechtsanwalt,

– za Hauptzollamt B. Geyer, agentka,

– za češko vlado M. Smolek, O. Serdula in J. Vláčil, agenti,

– za Evropsko komisijo C. Perrin, M. Salyková in R. Pethke, agenti,

* Jezik postopka: nemščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago tarifnih podštevilk 1302 19 05, 3301 90 30 in 3302 10 90 Kombinirane nomenklature iz Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382), kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Komisije (EU) 2015/1754 z dne 6. oktobra 2015 (UL 2015, L 285, str. 1) (v nadaljevanju: KN), ter člena 27(1)(e) Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 206).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka med družbo Y GmbH in Hauptzollamt (glavni carinski urad, Nemčija) glede obveznosti tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, da plača carino in trošarino v zvezi z uvozom vanilijeve oljne smole na ozemlje Evropske unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Harmonizirani sistem poimenovanj in šifrskih oznak blaga (v nadaljevanju: HS) je pripravil Svet za carinsko sodelovanje, ki je postal Svetovna carinska organizacija (WCO), vzpostavljen pa je bil z Mednarodno konvencijo, sklenjeno v Bruslju 14. junija 1983. Ta mednarodna konvencija je bila skupaj s Protokolom o spremembah z dne 24. junija 1986 v imenu Evropske gospodarske skupnosti odobrena s Sklepom Sveta z dne 7. aprila 1987 (87/369/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 288). KN temelji na HS. KN povzema šestmestne tarifne številke in podštevilke HS. Le sedma in osma številka, ki označujeta pododdelke, sta lastni KN.

4 Točka A, naslovljena „Splošna pravila za razlago [KN]“, iz naslova I „Splošna pravila“, prvega dela KN, ki vsebuje uvodne določbe, določa:

„Blago se v [KN] uvršča po naslednjih načelih:

1. Naslovi oddelkov, poglavij in podpoglavij so podani zato, da se je laže znajti pri uvrščanju; zaradi pravnih razlogov uvrščanje poteka po poimenovanjih tarifnih številk in opombah k ustreznim oddelkom ali poglavjem in po nadalje opisanih pravilih, če niso v nasprotju z vsebino teh tarifnih številk ali opomb.

[…]“

5 Drugi del KN, naslovljen „Seznam carin“, vsebuje oddelek II, naslovljen „Rastlinski proizvodi“, v katerem je med drugim poglavje 13 KN, naslovljeno „Šelak; gume, smole in drugi rastlinski sokovi in ekstrakti“, oddelek IV, naslovljen „Proizvodi živilske industrije; pijače, alkoholne tekočine in kis; tobak in tobačni nadomestki“, v katerem je med drugim poglavje 22 KN,

naslovljeno „Pijače, alkoholne tekočine in kis“, ter oddelek VI, naslovljen „Proizvodi kemijske industrije ali podobnih industrij“, v katerem je med drugim poglavje 33 KN, naslovljeno „Eterična olja in rezinoidi; parfumerijski, kozmetični in toaletni izdelki“.

6 Poglavje 13 KN zajema te tarifne številke in podštevilke:

„[…]

1301	Šelak; naravne gume, smole, gumijeve smole in oljne smole (na primer balzami):
1301 20 00	– Arabski gumi
1301 90 00	– Drugo
1302	Rastlinski sokovi in ekstrakti; pektinske snovi, pektinati in pektati; agar-agar in druge sluzi ter zgoščevalci, dobljeni iz rastlinskih proizvodov, modificirani ali nemodificirani:
	– Rastlinski sokovi in ekstrakti:
[…]	[…]
1302 19	– – drugi
1302 19 05	– – – vanilijeva oljna smola

[…]“

7 V opombi 1(ij) k poglavju 13 KN je navedeno:

„Tar. št. 1302 obsega med drugim ekstrakt sladkega korena in ekstrakt bolhača, hmelja, ekstrakt aloje in opija.

Pod to tarifno številko ne spadajo:

[…]

(ij) eterična olja, zgoščena olja, čista olja, rezinoidi, izvlečki oljnih smol, vodni destilati ali vodne raztopine eteričnih olj ali preparati na osnovi dišavnih snovi vrst, ki se uporabljajo v proizvodnji pijač (poglavje 33)“.

8 V poglavju 22 KN je tarifna številka 2207, v kateri je navedeno:

„2207	Nedenaturiran etilni alkohol, z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več; denaturirani etilni alkohol in drugi destilati, s katero koli vsebnostjo alkohola:
2207 10 00	– Nedenaturiran etilni alkohol, z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več
2207 20 00	– Denaturirani etilni alkohol in drugi destilati, s katero koli vsebnostjo alkohola

[…]“

9 Poglavje 33 KN zajema te tarifne številke in podštevilke:

„[…]

3301	Eterična olja (brez terpenov ali s terpeni), vključno ekstrakti z organskim topilom (Essences concretes) in iz njih pridobljeni ekstrakti z absolutnim alkoholom (Essences absolutes); rezinoidi; ekstrahirane oljne smole; koncentrati eteričnih olj v masteh, nehlapnih oljih, voskih ali podobnem, dobljeni z enfleražo ali z maceracijo; stranski terpenski proizvodi, dobljeni z deterpenacijo eteričnih olj; vodni destilati in vodne raztopine eteričnih olj:
[…]	[…]
3301 30 00	– Rezinoidi
3301 90	– Drugo:
3301 90 10	– – terpenski stranski produkti deterpenizacije eteričnih olj
	– – ekstrahirane oljne smole:
3301 90 21	– – – sladkih koreninic in hmelja
3301 90 30	– – – drugo
[…]	[…]
3302	Mešanice dišav in mešanice (vključno alkoholne raztopine) na osnovi ene ali več teh snovi, ki se uporabljajo kot surovine v industriji; drugi preparati na osnovi dišav, ki se uporabljajo v proizvodnji pijač:
3302 10	– Za uporabo v industriji hrane in pijač:
	– – za uporabo v industriji pijač:
	– – – preparati, ki vsebujejo vse arome, značilne za določeno vrsto pijače:
3302 10 10	– – – – z volumsko vsebnostjo alkohola, ki presega 0,5 vol. %
[…]	[…]
3302 10 90	– – za uporabo v industriji hrane

[…]“

10 V opombah 1 in 2 k poglavju 33 je navedeno:

„1. V to poglavje ne spadajo:
(a) naravne oljne smole in rastlinski ekstrakti iz tar. št. 1301 ali 1302;

[…]

2. Pojem ‚dišave‘ pod tar. št. 3302 se nanaša samo na snovi iz tar. št. 3301, na dišeče sestavine, pridobljene iz teh snovi[,] ali na sintetične arome.

[…]“

Pojasnjevalne opombe KN in pojasnjevalne opombe HS

11 V Pojasnjevalnih opombah kombinirane nomenklature Evropske unije (UL 2019, C 119, str. 1; v nadaljevanju: Pojasnjevalne opombe KN) je v zvezi s tarifno številko 1302 navedeno:

„Rastlinski ekstrakti pod tarifno številko 1302 so neobdelani, surovi rastlinski materiali, ki so dobljeni na primer z ekstrakcijo s topili in niso dodatno kemično spremenjeni ali predelani. Vendar so dovoljeni neaktivni dodatki (npr. sredstvo proti skepljenju) in s standardizacijo povezana predelava ali fizikalna obdelava, kot sta sušenje ali filtriranje.“

12 V pojasnjevalnih opombah, ki jih je objavila WCO (v nadaljevanju: pojasnjevalne opombe HS), je v zvezi s tarifno številko 1302 navedeno:

„(A) Rastlinski sokovi in ekstrakti.

Ta tarifna številka vključuje sokove (proizvodi rastlinskega izvora, običajno dobljeni z naravnim izločanjem ali z zarezovanjem) in ekstrakte (proizvodi rastlinskega izvora, dobljeni iz prvotnih rastlinskih materialov z ekstrakcijo s pomočjo topil), pod pogojem, da niso navedeni ali zajeti v bolj specifičnih tarifnih številkah (glej seznam izključitev na koncu dela (A) teh pojasnjevalnih opomb).

Ti sokovi in ekstrakti se razlikujejo od eteričnih olj, rezinoidov in ekstrahiranih oljnih smol iz tar. št. 33.01 po tem, da poleg hlapnih dišavnih substanc vsebujejo precej velik delež drugih rastlinskih snovi (npr. klorofil, tanine, grenke osnove, ogljikove hidrate in druge snovi za ekstrahiranje).

Med sokovi in ekstrakti, ki so zajeti na tem mestu, so lahko navedeni:

[…]

(21) vanilijeva oljna smola, včasih napačno imenovana vanilijev rezinoid ali vanilijev ekstrakt.

Sokovi so navadno zgoščeni ali trdni. Ekstrakti so lahko v tekočem, poltrdnem ali trdnem stanju. Ekstrakti v alkoholni raztopini, imenovani tinkture, vsebujejo alkohol, uporabljen za njihovo ekstrakcijo. Ekstrakti, imenovani tekoči ekstrakti, so raztopine ekstraktov na primer v alkoholu, glicerolu ali mineralnem olju. Tinkture in tekoči ekstrakti so navadno standardizirani (na primer ekstrakt bolhača, standardiziran z dodatkom mineralnega olja, da se pri trženju ponudi z enotno na primer 2-odstotno, 20-odstotno ali 25-odstotno vsebnostjo piretrinov). Trdni ekstrakti se pridobijo z izparevanjem topila. Včasih se nekaterim od teh trdnih ekstraktov dodajo inertne snovi, da jih je lažje zmleti v prah (to velja za ekstrakt volčje češnje, ki se mu doda zmlet arabski gumi) ali da se ustvari standardno razmerje, to je da se jih standardizira (tako se opiju dodajo določene količine škroba, da se dobi opij, ki vsebuje določeno količino morfina). Z dodatkom takih snovi s podobnimi nameni se ne spremeni razvrstitev teh trdnih ekstraktov. Vendar se za ekstrakte ne smejo uporabiti drugi ciklusi ekstrakcije ali postopki čiščenja, kot je kromatografsko čiščenje, s katerimi se doseže povečanje ali zmanjšanje nekaterih spojin ali kategorij spojin, ki ga ni mogoče doseči samo s prvotno ekstrakcijo s topili.

[…]

Rastlinski sokovi in ekstrakti iz te tarifne številke so običajno surovine, ki se uporabijo za različne proizvode. Iz te tarifne številke pa so izključeni, v kolikor imajo zaradi dodatka drugih snovi lastnosti prehrambnih preparatov, zdravil itd. Iz te tarifne številke so izključeni tudi, če so močno rafinirani ali očiščeni, zlasti s kromatografskim čiščenjem ali ultrafiltracijo, ali če so bili zanje po fazi prvotne ekstrakcije uporabljeni drugi ciklusi ekstrakcije (na primer ekstrakcijo tekoče-tekoče).

[…]

Iz te tarifne številke so izključeni eterična olja, rezinoidi in ekstrakti oljnih smol (tar. št. 33.01). […] Ekstrahirane oljne smole se razlikujejo od ekstraktov iz te tarifne številke po tem, da se (1) pridobivajo iz surovih naravnih celičnih rastlinskih materialov (skoraj vedno iz začimb ali aromatičnih rastlin) ali z ekstrakcijo z organskimi topili oziroma z ekstrakcijo s superkritičnimi tekočinami in (2) vsebujejo hlapne dišavne osnove skupaj z nehlapnimi okusnimi osnovami, ki opredeljujejo karakteristični vonj ali okus začimbe ali aromatične rastline.

Iz te tarifne številke so izključeni tudi naslednji rastlinski proizvodi, uvrščeni v bolj specifičnih tarifnih številkah nomenklature:

(a) naravne gume, smole, gumijeve smole in oljne smole (tar. št. 13.01).

[…]“

13 V pojasnjevalnih opombah HS je v zvezi s poglavjem 33 navedeno:

„1. V to poglavje ne spadajo:

(a) naravne oljne smole in rastlinski ekstrakti iz tar. št. 13.01 oziroma 13.02;

[…]

2. Pojem ‚dišave‘ pod tar. št. 33.02 se nanaša samo na snovi iz tar. št. 33.01, na dišeče sestavine, pridobljene iz teh snovi, ali na sintetične arome. […]

Eterična olja in ekstrahirane oljne smole iz tar. št. 33.01 so vse pridobljene z ekstrakcijo rastlinskih materialov. […]“

14 V pojasnjevalnih opombah HS je v zvezi s tarifno številko 3301 navedeno:

„[…]

Ekstrahirane oljne smole, ki so pri trgovanju znane tudi pod nazivom ‚oljno smolni pripravki‘ ali ‚dišeče oljne smole‘, se pridobivajo iz surovih naravnih celičnih rastlinskih materialov (običajno iz začimbnih ali aromatičnih rastlin), tako z ekstrakcijo z organskimi topili kot z ekstrakcijo s superkritičnimi tekočinami. Ti ekstrakti vsebujejo hlapno aromatično osnovo (na primer eterično olje) in nehlapno okusno osnovo (na primer smole, maščobna olja, ostre snovi), ki opredeljujejo značilen vonj ali okus začimbe oziroma aromatične rastline. Vsebnost eteričnih olj v teh ekstrahiranih oljnih smolah zelo niha glede na začimbo oziroma aromatično rastlino, iz katere izhaja. Ti izdelki se uporabljajo predvsem kot aromatizacijska sredstva v prehrambni industriji.

Iz te tarifne številke so izključeni:

(a) naravne oljne smole (tar. št. 13.01).

(b) rastlinski ekstrakti, ki niso navedeni in zajeti drugje (na primer oljne smole, ekstrahirane v vodni fazi), ki vsebujejo hlapne sestavine in običajno (ne glede na dišeče sestavine) veliko večji delež drugih sestavin rastline (tar. št. 13.02).

[…]

Eterična olja, rezinoidi in ekstrahirane oljne smole vsebujejo včasih majhne količine organskih topil, ki so bila uporabljena ob njihovi ekstrakciji (na primer etilni alkohol), vendar jih to ne izloča iz te tarifne številke.

Eterična olja, rezinoidi in ekstrahirane oljne smole, ki so bili z odstranjevanjem ali dodajanjem nekaterih osnovnih sestavin samo standardizirani, ostanejo uvrščeni pod to tarifno številko, pod pogojem, da je sestava standardiziranega izdelka še vedno v običajnem okviru, v katerem se nahaja v izdelku v naravnem stanju. Vendar pa so iz te tarifne številke izključeni eterična olja, rezinoidi in ekstrahirane oljne smole, ki so frakcionirani ali drugače modificirani (razen z odstranjevanjem terpenskih ogljikovodikov) v tolikšni meri, da se sestava tako dobljenega izdelka bistveno razlikuje od izhodiščnega izdelka (običajno tar. št. 33.02). Iz te tarifne številke so izključeni tudi izdelki, ki so jim dodana razredčila ali nosilci, kot so rastlinska olja, dekstroza ali škrob (običajno tar. št. 33.02).

Seznam glavnih rezinoidov, eteričnih olj in ekstrahiranih oljnih smol je naveden v prilogi k pojasnjevalnim opombam k temu poglavju.

[…]

Razen že navedenih izključitev, so iz te tarifne številke izključeni še:

(a) vanilijeva oljna smola (včasih napačno imenovana ‚vanilijev rezinoid' ali ‚vanilijev ekstrakt') (tar. št. 13.02).

[…]"

15 V pojasnjevalnih opombah HS je v zvezi s tarifno številko 3302 navedeno:

„Ta tarifna številka vključuje naslednje mešanice, pod pogojem, da se uporabljajo kot surovine v parfumerijski, prehrambni industriji ali industriji pijač (na primer za aromatizacijo slaščičarskih in prehrambnih izdelkov, pijač itd.) ali v drugih industrijah (na primer v industriji mil):

[…]

3. mešanice ekstrahiranih oljnih smol.

[…]

6. mešanice ene ali več dišavnih snovi (eteričnih olj, rezinoidov, ekstrahiranih oljnih smol ali sintetičnih dišav) z dodanimi razredčili ali nosilci, kot so rastlinska olja, dekstroza ali škrob.

7. mešanice proizvodov iz drugih poglavij (npr. začimbe), tudi če so kombinirane z razredčilom ali nosilcem ali če vsebujejo alkohol, z eno ali več dišavami (eterična olja, rezinoidi, ekstrahirane oljne smole ali umetne aromatične snovi), če so te snovi osnovni elementi teh mešanic.

Proizvodi, pridobljeni z ekstrakcijo ene ali več sestavin eteričnih olj, rezinoidov ali ekstrahiranih oljnih smol tako, da se sestava proizvoda, ki s tem nastane, bistveno razlikuje od sestave izhodiščnega proizvoda, so prav tako mešanice, zajete s to tarifno številko. […]“

Direktiva 92/83

16 Člen 20 Direktive 92/83 določa:

„Za namen te direktive izraz ‚etilni alkohol‘ vključuje:

– vse izdelke iz tarifnih oznak KN 2207 in 2208 z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2 % vol., ne glede na to, če so sestavni del izdelka, ki se uvršča v drugo poglavje KN,

– izdelke iz tarifnih oznak KN 2204, 2205 in 2206 z vsebnostjo alkohola, ki presega 22 % vol.,

– izdelke, ki vsebujejo žgane pijače, v raztopini ali ne.“

17 Člen 27 Direktive 92/83, ki spada v oddelek VII te direktive, naslovljen „Oprostitve“, določa:

„1. Države članice oprostijo plačila usklajene trošarine izdelke iz te direktive pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takih oprostitev in za preprečevanje davčnega izmikanja, izogibanja ali zlorabe:

[…]

(e) kadar se uporabijo za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo prehrambenih izdelkov in brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.;

[…]“

Direktiva 92/12

18 Člen 24 Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179), kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 807/2003 z dne 14. aprila 2003 (v nadaljevanju: Direktiva 92/12), je določal:

„1. [Evropski] [k]omisiji pomaga odbor, ki se imenuje ‚Odbor za trošarine‘.

2. Ukrepi, ki so potrebni za uporabo členov 5, 7, 15b, 18, 19 in 23 se sprejmejo v skladu s postopkom iz odstavka 3.

[…]

4. Poleg ukrepov iz odstavka 2 predsedujoči Odbora bodisi na lastno pobudo bodisi na zahtevo predstavnika države članice pregleda zadeve, ki se nanašajo na uporabo določb Skupnosti o trošarinah.

5. Odbor pripravi svoj poslovnik.“

Direktiva 2008/118/ES

19 Člen 43(1) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS določa:

„Komisiji pomaga odbor, ki se imenuje ‚Odbor za trošarine‘.“

20 Člen 44 Direktive 2008/118 določa:

„Poleg nalog iz člena 43 Odbor za trošarine preuči vprašanja v zvezi z uporabo določb Skupnosti o trošarini, ki jih odpre predsednik Odbora za trošarine bodisi na lastno pobudo bodisi na zahtevo predstavnika države članice.“

Smernice Odbora za trošarine pri Komisiji št. 458 z dne 19. novembra 2003

21 Iz smernic Odbora za trošarine pri Komisiji št. 458 z dne 19. novembra 2003 je med drugim razvidno, da „[d]elegacije skoraj soglasno zastopajo stališče, da se oprostitve na podlagi člena 27(1)(e) [Direktive 92/83] od proizvodnje ali uvoza prizna za arome, ki spadajo pod oznake KN 1302 19 30, 2106 90 20 in 3302 v različici, veljavni ob sprejetju teh smernic“.

Nemška zakonodaja

22 Člen 130 Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG) (zakon o monopolu nad žganjem) z dne 8. aprila 1922 (RGBl. 1922 I, str. 335) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: BranntwMonG), določa:

„1. Žganja in blago (proizvodi), ki vsebujejo žganja, so obdavčljivi z davkom na žganja. […]

4. Pri blagu, ki vsebuje žganje, v smislu odstavka 1 gre za alkoholne proizvode, ki niso tisti iz poglavja 22 [KN] ter ki se proizvajajo z uporabo žganj ali vsebujejo žganja in katerih vsebnost alkohola pri tekočih proizvodih presega 1,2 vol. %, pri netekočih proizvodih pa 1 masni odstotek.

[…]“

23 Člen 152(1), točka 5, BranntwMonG, ki je veljal do 31. decembra 2017 in s katerim je bil v nemško pravo prenesen člen 27(1)(e) Direktive 92/83, je določal:

„Proizvodi so oproščeni plačila davka, če se uporabljajo v komercialne namene […]

5. nedenaturirani za proizvodnjo arom za aromatiziranje

(a) pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %,

(b) drugih živil, razen žganj in drugih alkoholnih pijač […]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

24 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je v Nemčijo uvozila zlatorjavo tekoče blago z močnim vonjem po vaniliji, ki ga sestavlja približno 85 % etanola, 10 % vode, 4,8 % suhega ostanka in s povprečno vsebnostjo vanilina v višini 0,5 % (v nadaljevanju: blago iz postopka v glavni stvari). Za pridobitev takega blaga se najprej s pomočjo etanola ekstrahira vmesni proizvod iz stroka vanilije (v nadaljevanju: vmesni proizvod). Ta vmesni proizvod, ki je temnorjav, močnega vonja in poltrd, se nato razredči z alkoholom in vodo, da se pridobi blago iz postopka v glavni stvari.

25 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je 10. februarja 2016 to blago za sprostitev v prosti promet deklarirala pod tarifno podštevilko 3302 10 90 KN.

26 Pristojni Hauptzollamt (glavni carinski urad) je 25. aprila 2016 menil, da je treba navedeno blago uvrstiti pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN in da je treba zato na podlagi nemškega prava zanj prav tako plačati trošarino na žganje. Zato je izterjal carine in trošarine.

27 Pristojno Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija) je potrdilo, da blago iz postopka v glavni stvari spada pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN in da je zato naložitev carin in trošarin zakonita. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je zoper sodbo Finanzgericht (finančno sodišče) vložila revizijo pri predložitvenem sodišču, to je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ker meni, da je treba to blago uvrstiti pod tarifno podštevilko 3302 10 90 KN.

28 Predložitveno sodišče dvomi o tem, kako je treba razlagati tarifne podštevilke 1302 19 05, 3301 90 30 in 3302 10 90 KN ter člen 27(1)(e) Direktive 92/83.

29 Na prvem mestu, to sodišče ugotavlja, prvič, da tarifna številka 1302 KN zajema rastlinske sokove in ekstrakte, če v skladu s pojasnjevalnimi opombami HS niso navedeni ali zajeti v bolj specifičnih tarifnih številkah. Prav tako naj bi se v skladu s temi pojasnjevalnimi opombami rastlinski sokovi in ekstrakti razlikovali med drugim od oljnih smol, ker poleg hlapnih dišavnih substanc vsebujejo precej velik delež drugih rastlinskih snovi.

30 Navedeno sodišče v zvezi s tem navaja, da bi bilo mogoče, da je treba vmesni proizvod, ki se s topilom ekstrahira iz stroka vanilije, šteti za rastlinski ekstrakt. Ker pa se ta vmesni proizvod nato razredči z znatno količino vode in alkohola, isto sodišče dvomi, da je blago iz postopka v glavni stvari še vedno mogoče šteti za rastlinski ekstrakt v smislu tarifne številke 1302 KN.

31 Predložitveno sodišče zlasti poudarja, da so v skladu s pojasnjevalnimi opombami HS rastlinski ekstrakti izključeni iz tarifne številke 1302, če imajo zaradi dodatka k drugim snovem lastnosti prehrambnih preparatov, in da čeprav v skladu s pojasnjevalnimi opombami KN glede tarifne številke 1302 s standardizacijo povezana predelava ne nasprotuje uvrstitvi proizvoda pod to tarifno številko, ni gotovo, da bi se lahko tako znatno razredčenje, kot je tisto iz postopka v glavni stvari, štelo za standardizacijo, tudi če je namen tega razredčenja, kot je potrdila tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, da se vsebnost vanilina prilagodi na 0,5 %.

32 Drugič, to sodišče navaja, da so ekstrahirane oljne smole izrecno zajete s tarifno številko 3301 KN in da blago iz postopka v glavni stvari vsebuje objektivne sestavine, ki so navedene v pojasnjevalnih opombah HS, kar lahko pripelje do tega, da se to blago uvrsti pod tako tarifno številko. Poleg tega so v opombi 1(ij) k poglavju 13 KN vse ekstrahirane oljne smole izključene iz tega poglavja in zato tudi iz tarifne številke 1302 KN.

33 Vendar navedeno sodišče navaja tudi, da je v opombi 1(a) k poglavju 33 KN nasprotno pojasnjeno, da so rastlinski ekstrakti iz tarifne številke 1302 izključeni iz tega poglavja in s tem iz tarifne številke 3301 KN.

34 Tretjič, isto sodišče se sprašuje o razlikovanju med tarifno številko 3301 in tarifno številko 3302 KN. Glede na pojasnjevalne opombe HS meni, da tarifna številka 3302 ne zajema le mešanic več ekstrahiranih oljnih smol, ampak vključuje tudi mešanice ene ali več dišavnic z razredčili, tako da bi bila tudi ta tarifna številka mogoča za tarifno uvrstitev blaga iz postopka v glavni stvari, saj je bila v obravnavanem primeru vanilijeva oljna smola, ki izhaja iz dišave, razredčena z dodajanjem alkohola in vode.

35 Na drugem mestu, predložitveno sodišče navaja, da je za blago iz postopka v glavni stvari, ker vsebuje žganje, načeloma naložena trošarina iz člena 130(1), prvi stavek, in (4) BranntwMonG. Vendar je treba ugotoviti še, ali je to blago lahko upravičeno do oprostitve iz prejšnjega člena 152(1), točka 5, BranntwMonG, saj je za odgovor na to vprašanje potrebna razlaga člena 27(1)(e) Direktive 92/83, ki je bil prenesen s to nacionalno določbo, in natančneje ugotovitev, kako je treba razlagati „aromo“ v smislu tega člena 27(1)(e).

36 Predložitveno sodišče v zvezi s tem navaja, da je Odbor za trošarine pri Komisiji v smernicah št. 458 z dne 19. novembra 2003 menil, da se taka oprostitev za arome, ki spadajo pod tarifne podštevilke 1302 19 30, 2106 90 20 in 3302 KN, kakor so bile v veljavi na ta dan, prizna od njihove proizvodnje ali uvoza.

37 Po mnenju tega sodišča te smernice preprečujejo, da bi bilo mogoče blago iz postopka v glavni stvari oprostiti plačila trošarine za žganje, če bi bilo treba to blago uvrstiti pod tarifno podštevilko 1302 19 05 ali tarifno številko 3301 KN. To blago pa bi bilo upravičeno do te oprostitve, če bi bilo uvrščeno pod tarifno številko 3302 KN, čeprav lahko proizvodi iz te tarifne številke vsebujejo več alkohola kot tisti iz tarifne številke 3301.

38 Vendar se predložitveno sodišče sprašuje o možnosti, da Odbor za trošarine pri Komisiji na tak način omeji področje uporabe člena 27(1)(e) Direktive 92/83. Meni namreč, da ta odbor glede na pooblastila, ki so mu priznana, ni pristojen za omejitev področja uporabe te določbe.

39 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba tarifno podštevilko 1302 19 05 KN razlagati tako, da je treba pod njo uvrstiti tudi ekstrahirano vanilijevo oljno smolo, ki je sestavljena iz približno 90 % (v/v) oziroma 85 % (m/m) etanola, največ 10 % (m/m) vode, 4,8 % (m/m) suhega ostanka in 0,5 % (m/m) vanilina ter je razredčena z etanolom in vodo, čeprav ekstrahirane oljne smole v skladu z opombo 1, točka (ij), k poglavju 13 KN ne spadajo pod tar. št. 1302 KN?

2. Ali k ekstrahiranim oljnim smolam v smislu tarifne podštevilke 3301 90 30 KN spadajo proizvodi, kot so opisani v prvem vprašanju za predhodno odločanje?

3. Ali je treba tarifno podštevilko 3302 10 90 KN razlagati tako, da je treba proizvode, kot so opisani v prvem vprašanju za predhodno odločanje, uvrstiti kot mešanico dišav ali mešanico (vključno alkoholne raztopine) na osnovi ene ali več teh snovi za uporabo v industriji hrane?

4. Ali k aromam v smislu člena 27(1)(e) Direktive 92/83 spadajo tudi proizvodi iz tarifne podštevilke 1302 19 05 KN ali ekstrahirana oljna smola iz tarifne podštevilke 3301 90 30 KN?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prva tri vprašanja

40 Predložitveno sodišče s prvimi tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba KN razlagati tako, da blago, ki je sestavljeno iz približno 85 % etanola, 10 % vode, 4,8 % suhega ostanka, v katerem je povprečna vsebnost vanilina 0,5 %, in ki se pridobi tako, da se z vodo in etanolom razredči vmesni proizvod, ki je z etanolom ekstrahiran iz strokov vanilije, spada pod tarifno podštevilko 1302 19 05, tarifno podštevilko 3301 90 30 ali pod tarifno podštevilko 3302 10 90 te nomenklature.

41 Najprej je treba ugotoviti, prvič, da tarifna številka 1302 KN iz poglavja 13 te nomenklature med drugim zajema rastlinske ekstrakte, pri čemer je pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN posebej navedena vanilijeva oljna smola.

42 Drugič, tarifna številka 3301 KN iz poglavja 33 te nomenklature med drugim zajema ekstrahirane oljne smole, pri čemer natančneje tarifna podštevilka 3301 90 30 KN zajema ekstrahirane oljne smole, ki ne izhajajo iz sladkih koreninic in hmelja.

43 Tretjič, tarifna številka 3302 KN, ki je prav tako vključena v to poglavje 33, med drugim zajema mešanice dišav in mešanice – vključno z alkoholnimi raztopinami – na osnovi ene ali več teh snovi, ki se uporabljajo kot surovine v industriji. Tarifna podštevilka 3302 10 90 KN med drugim zajema take mešanice, če se lahko uporabljajo v živilski industriji.

44 Četrtič, opozoriti je treba, da se v skladu s splošnim pravilom 1 KN tarifna uvrstitev načeloma določi glede na poimenovanje tarifnih številk in opombe k ustreznim oddelkom ali poglavjem.

45 Glede na te uvodne ugotovitve je treba na prvem mestu navesti, da so na eni strani v skladu z opombo 1, drugi odstavek, točka (ij), k poglavju 13 KN „ekstrahirane oljne smole“ iz tarifne številke 3301 KN izključene iz tarifne številke 1302 te nomenklature, in da so na drugi strani v skladu z opombo 1, točka (a), k poglavju 33 KN „rastlinski ekstrakti“ iz tarifne številke 1302 KN izključeni iz tega poglavja 33.

46 Zato je, da blaga iz postopka v glavni stvari v skladu z izključitvijo iz opombe 1, drugi odstavek, točka (ij), k poglavju 13 KN ne bi bilo mogoče uvrstiti pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN, ki glede na navedbe iz točke 41 te sodbe zajema vanilijevo oljno smolo, temveč bi ga bilo treba šteti za ekstrahirano oljno smolo v smislu tarifne številke 3301 KN oziroma za mešanico dišav ali mešanico na osnovi ene od teh snovi v smislu tarifne številke 3302 KN, vsekakor potrebno, da to blago ni rastlinski ekstrakt v smislu tarifne številke 1302 KN.

47 To pa ni tako. Zdi se namreč, da je treba navedeno blago šteti za rastlinski ekstrakt v smislu tarifne številke 1302 KN in natančneje za vanilijevo oljno smolo v smislu tarifne podštevilke 1302 19 05 te nomenklature.

48 V zvezi s tem je treba poudariti, da zgolj okoliščina, da je v pojasnjevalnih opombah HS navedeno, da se tarifna številka 1302 nanaša le na rastlinske ekstrakte, ki niso navedeni in zajeti drugje, ne omogoča, da bi se izključilo, da je treba blago, kakršno je to iz postopka v glavni stvari, šteti za rastlinski ekstrakt v smislu tarifne številke 1302 KN, ker bi to blago lahko spadalo pod bolj specifične tarifne številke, natančneje pod tarifni številki 3301 in 3302 KN.

49 Niti iz tarifne številke 1302 KN niti iz opomb, ki se nanašajo zanjo, namreč ne izhaja, da je treba to tarifno številko šteti za podredno tarifno številko, in sicer nasprotno kot za nekatere tarifne številke KN, v katerih je taka značilnost izrecno navedena. Pojasnjevalne opombe HS pa niso zavezujoče in zato ne morejo imeti prednosti pred določbami KN ali spremeniti njihove vsebine (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, točki 28 in 47).

50 Vsekakor je iz pojasnjevalnih opomb HS v zvezi s tarifno številko 1302 HS razvidno, da so bolj specifične tarifne številke, na katere se sklicuje, tiste, ki so zajete na koncu točke A zadevne opombe. Na seznamu proizvodov, ki je na tem mestu, pa niso navedeni proizvodi iz tarifnih številk 3301 ali 3302 HS.

51 Na drugem mestu je treba navesti, prvič, da je mogoče vmesni proizvod, naveden v točki 24 te sodbe, čeprav je bil z etanolom ekstrahiran iz strokov vanilije, opredeliti kot „vanilijevo oljno smolo“ v smislu tarifne številke 1302 19 05 KN.

52 V opombi 1, prvi odstavek, k poglavju 13 KN je namreč izrecno določeno, da pod tarifno številko 1302 KN spada „ekstrakt bolhača“. V skladu s pojasnjevalnimi opombami HS pa se ta ekstrakt pridobi „z ekstrakcijo z enim izmed organskih topil“, tako kot vmesni proizvod iz točke 24 te sodbe.

53 Poleg tega se tarifna številka 1301 KN nanaša zlasti na naravne oljne smole. Nasprotno pa je treba zato vanilijevo oljno smolo v smislu tarifne podštevilke 1302 19 05 KN šteti za rastlinski ekstrakt, ki ni pridobljen „naravno“, temveč s tehnološkim postopkom ekstrakcije, zlasti z uporabo topila.

54 Taka razlaga je potrjena tudi s pojasnjevalnimi opombami KN v zvezi s tarifno številko 1302, v katerih je navedeno, da so „[r]astlinski ekstrakti pod tarifno številko 1302 […] neobdelani, surovi rastlinski materiali, ki so dobljeni na primer z ekstrakcijo s topili“.

55 Drugič, kot poudarja predložitveno sodišče, je za pridobitev blaga iz postopka v glavni stvari sicer ta vmesni proizvod močno razredčen z etanolom in vodo. Vendar je treba najprej ugotoviti, da rastlinski ekstrakt, kot je navedeno v pojasnjevalnih opombah KN v zvezi s tarifno številko 1302, še naprej spada pod to tarifno številko, čeprav se v zvezi z njimi izvede predelava, povezana s standardizacijo.

56 Poleg tega je v pojasnjevalnih opombah HS v zvezi s tarifno številko 1302 navedeno, da pod to tarifno številko spadajo tudi „tekoči ekstrakti“, in sicer „raztopine [rastlinskih] ekstraktov […] v alkoholu […][, ki] so navadno standardiziran[e]“, da se pri trženju ponudijo z enotno vsebnostjo rastlinskega ekstrakta v proizvodu.

57 Poleg tega niti iz določb KN ali HS niti iz njunih pojasnjevalnih opomb ne izhajajo zgornje meje glede količin drugih proizvodov, ki se lahko uporabijo za standardizacijo zadevnega rastlinskega ekstrakta.

58 Iz tega sledi, da razredčenje rastlinskega ekstrakta, če je namenjeno zagotovitvi standardizacije tega rastlinskega ekstrakta, ne preprečuje, da tako razredčeni rastlinski ekstrakt še naprej spada pod tarifno številko 1302 KN.

59 V obravnavanem primeru pa je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je glede na pojasnilo uvoznika blaga iz postopka v glavni stvari namen razredčenja vmesnega proizvoda z alkoholom in vodo prav ta, da se v tem blagu prilagodi vsebnost vanilina na 0,5 % in da se to blago s tem standardizira.

60 Na tretjem mestu je treba navesti, da je v pojasnjevalnih opombah HS v zvezi s tarifnima številkama 1302 in 3301 HS navedeno, da se rastlinski ekstrakti iz tarifne številke 1302 od ekstrahiranih oljnih smol v smislu tarifne številke 3301 tega sistema razlikujejo po tem, da običajno poleg hlapnih dišavnih substanc vsebujejo precej večji delež drugih rastlinskih snovi kot ekstrahirane oljne smole iz tarifne številke 3301 HS.

61 To se zdi, da velja za blago iz postopka v glavni stvari, saj je delež suhih ostankov stroka vanilije v njem glede na navedbe predložitvenega sodišča devetkrat večji od deleža vanilina.

62 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na prva tri vprašanja odgovoriti, da je treba KN razlagati tako, da blago, ki je sestavljeno iz približno 85 % etanola, 10 % vode, 4,8 % suhega ostanka, v katerem je povprečna vsebnost vanilina 0,5 %, in ki se pridobi tako, da se zaradi standardizacije z vodo in etanolom razredči vmesni proizvod, ki je z etanolom ekstrahiran iz strokov vanilije, spada pod tarifno podštevilko 1302 19 05 te nomenklature.

Četrto vprašanje

63 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 27(1)(e) Direktive 92/83 razlagati tako, da je treba vanilijevo oljno smolo iz tarifne podštevilke 1302 19 05 KN šteti za „aromo“ v smislu te določbe.

64 Člen 27 Direktive 92/83 določa, da države članice izdelke iz te direktive oprostijo plačila trošarine, določene s to direktivo, če se med drugim uporabijo za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo prehrambnih izdelkov in brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.

65 Najprej je treba navesti, da iz besedila tega člena 27 izhaja, da so lahko do oprostitve na podlagi navedenega člena 27 upravičeni le proizvodi, ki spadajo na področje uporabe Direktive 92/83. Vendar ni pomembno, ali so ti proizvodi del blaga, ki samo po sebi ne spada na področje uporabe te direktive (glej v tem smislu sodbi z dne 12. junija 2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, točke od 35 do 37, in z dne 9. decembra 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, točka 26).

66 Med sestavinami blaga iz postopka v glavni stvari pa se zdi, da le etanol spada na področje uporabe Direktive 92/83, in sicer v skladu s členom 20, prva alinea, te direktive v povezavi s tarifno številko 2207 KN. Iz tega izhaja, da je lahko le ta sestavina predmet oprostitve v skladu s členom 27 navedene direktive, če se uporabi za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo prehrambnih izdelkov in brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.

67 Poleg tega pojasnila je treba poudariti, da je treba pomen in obseg pojma „aroma“, ker v Direktivi 92/83 in KN ni opredeljen, ugotoviti glede na običajni pomen tega pojma v vsakdanjem jeziku, pri čemer je treba upoštevati sobesedilo, v katerem se uporablja, in cilje, ki se dosegajo z ureditvijo, katere del je (glej v tem smislu sodbo z dne 3. septembra 2014, Deckmyn in Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, točka 19 in navedena sodna praksa).

68 Pojem „aroma“ pa v običajnem pomenu napotuje na sestavino, ki daje nekemu proizvodu poseben okus ali vonj. Taki razlagi poleg tega ne nasprotujejo splošna sistematika ali cilji Direktive 92/83.

69 Iz tega izhaja, da je treba vanilijevo oljno smolo, če ustreza taki opredelitvi, kar bo moralo preveriti predložitveno sodišče, šteti za „aromo“ v smislu člena 27 te direktive in da se za etanol, ki ga ta vsebuje, ne sme zaračunati nobena trošarina, če je taka aroma namenjena za pripravo prehrambnih izdelkov ali brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.

70 Te razlage ni mogoče ovreči s smernicami, ki jih je sprejel Odbor za trošarine pri Komisiji in ki jih je navedlo predložitveno sodišče.

71 Tudi če se predpostavi, da je bil namen teh smernic, da se vanilijeve oljne smole izključijo iz pojma „aroma“ v smislu člena 27 Direktive 92/83, so bile pristojnosti tega odbora, kot so bile ob sprejetju takih smernic določene v členu 24(2) in (4) Direktive 92/12, omejene na sprejetje ukrepov, ki se nanašajo na uporabo določb prava Unije o trošarinah, ne da bi se z njimi temu odboru omogočalo, da bi te določbe spremenil, in zato tudi ne da bi bil z njimi pooblaščen, da omeji obseg pojma „aroma“ v smislu tega člena 27.

72 Poleg tega tudi pristojnosti Odbora za trošarine pri Komisiji, kot so zdaj opredeljene v členih 43 in 44 Direktive 2008/118, s katero je bila razveljavljena Direktiva 92/83, temu odboru ne omogočajo, da bi omejil obseg takega pojma.

73 Iz vseh zgoraj navedenih preudarkov izhaja, da je treba člen 27(1)(e) Direktive 92/83 razlagati tako, da je treba vanilijevo oljno smolo iz tarifne podštevilke 1302 19 05 KN šteti za „aromo“ v smislu te določbe, če gre za sestavino, ki daje nekemu proizvodu poseben okus ali vonj.

Stroški

74 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

1. **Kombinirano nomenklaturo iz Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi, kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Komisije (EU) 2015/1754 z dne 6. oktobra 2015, je treba razlagati tako, da blago, ki je sestavljeno iz približno 85 % etanola, 10 % vode, 4,8 % suhega ostanka, v katerem je povprečna vsebnost vanilina 0,5 %, in ki se pridobi tako, da se zaradi standardizacije z vodo in etanolom razredči vmesni proizvod, ki je z etanolom ekstrahiran iz strokov vanilije, spada pod tarifno podštevilko 1302 19 05 te nomenklature.**

2. **Člen 27(1)(e) Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače je treba razlagati tako, da je treba vanilijevo oljno smolo iz tarifne podštevilke 1302 19 05 Kombinirane nomenklature iz Priloge I k Uredbi št. 2658/87, kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo 2015/1754, šteti za „aromo“ v smislu te določbe, če gre za sestavino, ki daje nekemu proizvodu poseben okus ali vonj.**

Podpisi