

Sag C-668/20

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

8. december 2020

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

7. juli 2020

Sagsøger og revisionsappellant:

GmbH

Sagsøgt og revisionsindstævnt:

Hauptzollamt

BUNDESFINANZHOF (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager)

KENDELSE

I sagen

GmbH,

sagsøger og revisionsappellant,

[udelades]

mod

Hauptzollamt,

sagsøgt og revisionsindstævnt,

vedrørende tarifiering

har VII. afdeling [org. s. 2]

i retsmødet den 7. juli 2020 afsagt følgende kendelse:

K o n k l u s i o n

I. Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

1. Skal KN's underposition 1302 19 05 fortolkes således, at også ekstraheret vanilleoesin fortyndet med ethanol og vand, som består af godt 90% (v/v) respektive 85% (m/m) ethanol, op til 10% (m/m) vand, 4,8% (m/m) tørre restprodukter og 0,5% (m/m) vanillin, skal tariferes i denne position, selv om ekstraherede oleoresiner ifølge bestemmelse 1, litra ij), til KN's kapitel 13 ikke henhører under KN's pos. 1302?

2. Enhører varer som beskrevet i det første forelagte spørgsmål under ekstraherede oleoresiner som omhandlet i KN's underposition 3301 90 30?

3. Skal KN's underposition 3302 10 90 fortolkes således, at varer som beskrevet i det første forelagte spørgsmål skal tariferes som en blanding af lugtstoffer eller en blanding (herunder alkoholiske opløsninger) på basis af et eller flere af disse stoffer, af den art der anvendes i fødevarerindustrien?

4. Enhører også varer i KN's underposition 1302 19 05 eller ekstraheret oleoesin i KN's underposition 3301 90 30 under aromastofferne som omhandlet i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83?

II. Sagen udsættes på Domstolens besvarelse af de præjudicielle spørgsmål.

Præmisser:

I.

- 1 Den 10. februar 2016 indgav sagsøgeren og revisionsappellanten (herefter »sagsøgeren«) anmeldelse af [...] kg »blandinger af lugtstoffer samt blandinger på basis af et eller flere af disse stoffer, af den art der anvendes som råvarer i fødevarerindustrien, i det foreliggende tilfælde [...] -vaniljeekstrakt« under den toldfrie underposition 3302 10 90 i den kombinerede nomenklatur (KN) til overgang til fri omsætning.
- 2 Varen er et sejtflydende, mørkebrunt produkt med stærk lugt, som oprindeligt er udvundet af planten (vaniljebælg) ved hjælp af et opløsningsmiddel (ifølge sagsøgerens oplysninger ved hjælp af ethanol), [org. s. 3] med oprindelse i Madagaskar, som efterfølgende i Schweiz fortyndes med alkohol og vand og importeres til EU. Efter fortyndingen er varen gyldenbrun og tyndtflydende og lugter stærkt af vanilje. Efter fortyndingen består den af godt 90% (v/v) respektive 85% (m/m) ethanol, 4,8% (m/m) tørre restprodukter og op til 10% (m/m) vand og har et gennemsnitligt vanillinindhold på 0,5% (m/m).

- 3 Efter at sagsøgte og revisionsindstævnte (Hauptzollamt, toldmyndigheden, herefter »HZA«) i første omgang kun havde fastsat importmoms på [...] EUR, opkrævede HZA efterfølgende ved afgørelse af 25. april 2016 told på [...] EUR og spiritusafgift på [...] EUR, idet HZA nu lagde til grund, at varen skal tariferes i KN's underposition 1302 19 05 (toldsats 3%) og dermed også skal pålægges spiritusafgift.
- 4 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, herefter »FG«) fastslog, at efteropkrævningen af told og spiritusafgift er retmæssig. Den importerede vare skal tariferes i KN's underposition 1302 19 05. Der er ganske vist ikke tale om ren vanilleoleoresin, men om en blanding af vanilleoleoresin, alkohol og vand. Vanilleoleoresinen er imidlertid karaktergivende for varen, hvorfor også den med alkohol og vand fortyndede vanilleoleoresin skal tariferes i pos. 1302 i det harmoniserede system (HS). Desuden har en forarbejdning med hensyn til en standardisering af varen ikke indflydelse på tarifieringen. Den af sagsøgeren importerede vaniljeekstrakt har heller ikke ved tilsætning af andre stoffer fået karakter af fødevarer, da der også blev anvendt alkohol og vand allerede ved ekstraheringen af vanilleoleoresinen. Bortset fra dette er vanilleoleoresiner udtrykkeligt nævnt i KN's underposition 1302 19 05. Tarifiering i KN's underposition 3302 10 90 er ikke en mulighed, da vanilleoleoresin ikke er et lugtstof.
- 5 Desuden er [...] -vaniljeekstrakt en spiritusafgiftspligtig vare. Afgiftsfritagelsen for visse fødevareromastoffer finder ikke anvendelse, da [...] -vaniljeekstrakt ikke er udvundet af flere plantearter.
- 6 Sagsøgeren har iværksat appel til prøvelse af den nævnte dom. Efter sagsøgerens opfattelse skal varen tariferes i KN's underposition 3302 10 90. KN's pos. 3302 omfatter bl.a. blandinger på basis af et lugtstof, af den art der anvendes som råvarer i industrien. Lugtstoffer i denne forstand er stofferne i KN's pos. 3301, som bl.a. omfatter alle ekstraherede oleoresiner. Den importerede vare indeholder en sådan ekstraheret oleoresin. Da det [org. s. 4] fra Madagaskar importerede produkt blev blandet med alkohol og vand i Schweiz, opstod der endvidere en tilberedning til fødevarerindustrien. KN's pos. 1302 kan efter sagsøgerens opfattelse ikke anvendes, da ekstraherede oleoresiner i henhold til bestemmelse 1, litra ij), til KN's kapitel 13 udtrykkeligt er udelukket fra KN's pos. 1302.
- 7 Efter sagsøgerens opfattelse beror den tidligere afgørelse desuden på en urigtig anvendelse af lovgivningen om spiritusafgift. Spiritusafgiften bortfalder uafhængigt af, om den importerede vare skal tariferes i KN's underposition 3302 10 90 eller i KN's underposition 1302 19 05. FG begik en retlig fejl, da den begrænsede omfanget af afgiftsfritagelsen for aromastoffer i KN's pos. 1302 til aromastoffer af sammensatte planteudtræk. Også forvaltningen er af den opfattelse, at der ikke skal betales spiritusafgift af varer i KN's pos. 3302.

II.

8 Den forelæggende ret udsætter den for den verserende revisionsappelsag [udelades] og forelægger i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde følgende spørgsmål for Domstolen til præjudiciel afgørelse [gentagelse af spørgsmålene i konklusionen]:

9 [udelades]

10 [udelades]

11 [udelades]

12 [udelades]

III.

13 **[Org. s. 5]** Efter den forelæggende rets opfattelse er KN i henhold til Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2015/1754 af 6. oktober 2015 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif [udelades] (EUT 2015, L 285, s. 1) relevant for sagens afgørelse. Afgørende er navnlig de respektive anvendelsesområder for KN's pos. 1302, 3301 og 3302 og KN's underpos. 1302 19 05, 3301 90 30 og 3302 10 90. I forbindelse med fortolkningen af disse resterer der tvivl, som er relevant for sagens afgørelse. Desuden er rækkevidden af fritagelsen af aromastoffer for spiritusafgiften i henhold til artikel 27, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer [udelades] (EFT 1992, L 316, s. 21), hvis fortolkning den forelæggende ligeledes er i tvivl om, relevant for sagens afgørelse.

14 **Relevante EU-retlige forskrifter:**

Bestemmelse 1, litra ij), til kapitel 13:

Under pos. 1302 henhører bl.a. lakridssaft, pyrethrumekstrakt, humleekstrakt, aloeeekstrakt og opium.

Positionen omfatter derimod ikke:

[...]

15

ij) flygtige vegetabiliske olier, også i fast form, resinoider, ekstraherede oleoresiner, vandfase fra vanddampdestillation, vandige opløsninger af sådanne olier samt tilberedninger på basis af lugtstoffer, af den art der anvendes til fremstilling af drikkevarer (kapitel 33)

KN's pos.
1302:

1302	Plantesafter og planteekstrakter; pektinstoffer, pektinater og pectater; agar-agar og andre planteslimmer og gelatineringsmidler, også modificerede, udvundet af vegetabiliske stoffer: – Plantesafter og planteekstrakter:	
1302 11 00	-- Opium	
[...]		
1302 19	-- Andre varer:	
1302 19 05	-- -- Vanilleoleoresiner	
16	Forklarende bemærkninger til det harmoniserede system (forklarende bemærkninger til HS) vedrørende pos. 1301: D. Oleoresiner er udsondringer, der hovedsagelig består af flygtige og resinoidede bestanddele. [...]	16.1 [org. s. 6]
17	Forklarende bemærkninger til HS vedrørende pos. 1302: A. Plantesafter og planteekstrakter. Denne position omfatter plantesafter (plante produkter sædvanligvis udvundet ved naturlig afsondring eller ved indsnit i planterne) og planteekstrakter (plante produkter sædvanligvis udvundet ved hjælp af opløsningsmidler). En betingelse er, at safterne og ekstrakterne ikke omfattes af andre mere specificerede positioner i nomenklaturen [...]	01.0 02.0
18	Disse plantesafter og planteekstrakter adskiller sig fra flygtige vegetabiliske olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner henhørende under pos 33.01 ved, at de foruden flygtige lugtstoffer indeholder en langt større mængde af andre plantebestanddele (fx klorofyl, tanniner, bitterstoffer, kulhydrater og andre ekstraherbare stoffer).	02.5
19	Under positionen hører bl.a. følgende plantesafter og planteekstrakter: [...] 4. Pyrethrumekstrakt, der hovedsagelig udvindes af blomsterne af forskellige pyrethrumarter [...] ved ekstraktion med et organisk opløsningsmiddel [...] [...]	03.0 07.0

7. Ginsengekstrakt, udvundet ved ekstraktion med vand eller alkohol [...] [...]	10.0
9. Podofyllin, et harpiksagtigt stof, ekstraheret med alkohol af de tørrede rodstokke af Podophyllum peltatum. [...]	13.0 26.1
21. Vanilleoleoresin (i nogle tilfælde fejlagtigt betegnet »vanilleresinoid« eller »vanilleekstrakt«). [...]	
Plantesafer og planteekstrakter, der hører under denne position, anvendes almindeligvis som råmateriale til forskellige produkter. De er undtaget fra positionen, hvis de ved tilsætning af andre stoffer får karakter af næringsmidler, lægemidler etc. [...]	29.1
Undtaget fra positionen er flygtige vegetabiliske olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner (pos 33.01). [...]	36.2
Ekstraherede oleoresiner adskiller sig fra ekstrakter henhørende under denne position ved, at de 1) er udvundet af naturlige celledelte rå plantematerialer (næsten altid krydderier eller aromatiske planter) ved ekstraktion med [org. s. 7] et organisk opløsningsmiddel eller supravæsker, og 2) indeholder flygtige lugtstoffer sammen med ikke-flygtige smagsstoffer, som definerer krydderiets eller den aromatiske plantes karakteristiske lugt og smag.	36.5
Undtaget fra denne position er endvidere følgende vegetabiliske produkter, som hører under mere specificerede positioner i nomenklaturen:	37.0
a. Vegetabiliske karbohydratgummier, naturharpikser, gummiharpikser og oleoresiner (pos 13.01). [...]	38.1
Bemærkninger til den kombinerede nomenklatur vedrørende pos. 1302:	
Planteekstrakter henhørende under pos. 13.02 er rå vegetabiliske materialer, som er ekstraheret med f.eks. opløsningsmidler, men ikke yderligere kemisk modificeret eller bearbejdet. Imidlertid tillades inaktive tilsætningsstoffer (f.eks. antiklumpningsmidler) og bearbejdning i forbindelse med standardisering og fysisk behandling såsom tørring eller filtrering.	01.1

Bestemmelser til kapitel 33:

1. Dette kapitel omfatter ikke:

- a) naturlige oleoresiner og vegetabiliske ekstrakter henhørende under pos. 1301 eller 1302

[...]

2. Ved »lugtstoffer« (pos. 3302) forstås kun varer henhørende under pos. 3301, lugtgivende bestanddele af disse stoffer eller syntetiske aromastoffer.

[...]

KN's pos. 3301:

3301 Flygtige vegetabiliske olier (også diterpeneriseret), også i fast form; resinoider; ekstraherede oleoresiner; koncentrat af flygtige vegetabiliske olier i fedtstoffer, ikke-flygtige olier, voks eller lignende, fremkommet ved enflourage eller maceration; terpenholdige biprodukter fra diterpenisering af flygtige vegetabiliske olier; vandfase fra vanddampdestillation af flygtige vegetabiliske olier samt vandige opløsninger af sådanne olier:

[...]

3301 90 – Andre varer

3301 90 10 -- Terpenholdige biprodukter fra diterpenisering af flygtige vegetabiliske olier:

-- Ekstraherede oleoresiner

3301 90 21 --- Af lakrids og af humle

3301 90 30 --- I andre tilfælde [org. s. 8]

[...]

21

Forklarende bemærkninger til HS vedrørende kapitel 33:

De under pos 33.01 hørende flygtige vegetabiliske olier og ekstraherede oleoresiner er alle ekstraheret fra vegetabiliske materialer. Ekstraktionsmetoden bestemmer den type produkt, der kan frembringes. Eksempelvis kan visse planter (fx kanel) - afhængig af om der anvendes vanddampdestillation eller en proces med et flygtigt organisk opløsningsmiddel - give enten en flygtig vegetabilisk olie eller en ekstraheret oleoresin.

01.2

22

Forklarende bemærkninger til HS vedrørende pos. 3301:

[...]

Ekstraherede oleoresiner, i handelen også kendt som »tilberedte oleoresiner« eller »aromaoleoresiner«, der er udvundet af naturligt cellulært plantemateriale (almindeligvis krydderier eller aromatiske planter), enten ved ekstraktion med et organisk opløsningsmiddel eller med en superkritisk væske. Disse ekstraherede ekstrakter indeholder flygtige lugtgivende stoffer (fx flygtige olier) og ikke-flygtige smagsgivende stoffer (fx harpikser, fede olier, skarptlugtende bestanddele), som definerer den karakteristiske lugt eller smag af det pågældende krydderi eller aromatiske plante. Indholdet af flygtige vegetabiliske olier i disse

12.1

	ekstraherede oleoresiner varierer meget afhængig af krydderiet eller den aromatiske plante. Produkterne anvendes hovedsagelig som smagsstoffer i næringsmiddelindustrien.	
	Undtaget fra positionen er:	13.1
	a. Naturlige oleoresiner (pos 13.01).	14.1
	[...]	
	Flygtige olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner indeholder undertiden små mængder af det opløsningsmiddel, hvormed de er ekstraheret (fx ethanol), men dette udelukker dem ikke fra denne position.	17.1
23		
	Flygtige olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner, der blot er blevet standardiseret ved fjernelse af en del af de væsentlige bestanddele, forbliver under denne position, forudsat at det standardiserede produkts sammensætning stadig ligger inden for rammerne af det, der er gældende for samme art produkter i deres naturlige tilstand. Undtaget er derimod flygtige olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner, der er blevet fraktioneret eller på anden måde modificeret (bortset fra fjernelse af terpenholdige karbonhydrider), således [org. s. 9] at sammensætningen af det fremkomne produkt afviger i væsentlig grad fra det oprindelige produkt (almindeligvis pos 33.02). [Udelukket fra denne position er endvidere produkter kombineret med tilsatte opløsningsmidler eller bærestoffer såsom vegetabilsk olie, dextrose eller stivelse (almindeligvis pos. 3302).]	18.3
	[...]	
	Ud over de tidligere nævnte undtagelser er følgende varer ligeledes undtaget fra positionen:	29.0
	a. Vanilleoleoresin (i nogle tilfælde fejlagtigt betegnet »vanilleresinoid« eller »vanilleekstrakt«) (pos 13.02).	30.1
24		
	KN's pos. 3302:	
	3302 Blandinger af lugtstoffer samt blandinger (herunder alkoholiske opløsninger) på basis af et eller flere af disse stoffer, af den art der anvendes som råvarer i industrien; andre tilberedninger på basis af lugtstoffer, af den art der anvendes til fremstilling af drikkevarer:	
	3302 10 – Af den art der anvendes i fødevare- eller drikkevarerindustrien:	
	– – Af den art der anvendes i drikkevarerindustrien:	
	3302 10 40	
	3302 10 90 – – Af den art der anvendes i fødevareindustrien	

25

Forklarende bemærkninger til HS vedrørende pos. 3302:

Denne position omfatter følgende blandinger, forudsat at de er af den art, der anvendes som råvarer i parfume-, næringsmiddel- eller drikkevareindustrien (fx i sukkervarer, som smagsstof til spise- og drikkevarer) eller i andre industrier (fx sæbefabrikation):

[...]

3. Blandinger af ekstraherede oleoresiner. 03.2

[...]

6. Blandinger af et eller flere lugtstoffer (flygtige olier, resinoider, ekstraherede oleoresiner eller syntetiske aromastoffer) kombineret med tilsatte opløsningsmidler eller bærestoffer såsom vegetabilsk olie, dextrose eller stivelse. 06.5

[...]

26 Artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83:

1. Medlemsstaterne fritager produkter, der er omfattet af dette direktiv, for den [org. s. 10] harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og for at hindre svig, unddragelse eller misbrug, når de [...]

e) anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol. [...]

27 Artikel 43 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF [udelades](EUT 2009, L 9, s. 12):

1. Kommissionen bistås af et udvalg benævnt »Punktafgiftsudvalget«.

28 Artikel 44 i direktiv 2008/118:

Ud over opgaver i henhold til artikel 43 undersøger Punktafgiftsudvalget de spørgsmål om anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne om punktafgifter, der rejses af udvalgets formand enten på eget initiativ eller på anmodning af en medlemsstats repræsentant.

29 Retningslinje CED nr. 458 fra Kommissionens punktafgiftsudvalg af 19. november 2003:

Spørgsmål om anvendelsen af Fællesskabets punktafgiftsbestemmelser

30

1.	<u>Oprindelse</u>	Kommissionen
	<u>Vedrørende</u>	Artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83/EØF
	<u>Emne</u>	Transport inden for Fællesskabet af aromastoffer

som omhandlet i artikel 27, stk. 1, litra e), i
direktiv 92/83/EØF, CED nr. 364, rev. 1 og 432

31 Delegationerne er næsten enstemmigt af den opfattelse, at fritagelsen i henhold til artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83/EØF indrømmes fra fremstillings- eller importtidspunktet for aromastoffer, som er omfattet af KN-kode 1302 19 30, 2106 90 20 og 3302 i den affattelse, der er gældende ved vedtagelsen af denne retningslinje.

32 KN's underposition 1302 19 30 i den affattelse, der var gældende den 19. november 2003:

1302 19 30 Sammensatte planteekstrakter til fremstilling af drikkevarer eller næringsmidler [**org. s. 11**]

33 KN's underposition 2106 90 20 i den affattelse, der var gældende den 19. november 2003:

2106 90 20 Sammensatte alkoholholdige tilberedninger (undtagen tilberedninger på basis af lugtstoffer), af den art der anvendes til fremstilling af drikkevarer

34 KN's pos. 3302 i den affattelse, der var gældende den 19. november 2003:

3302 Blandinger af lugtstoffer samt blandinger (herunder alkoholiske opløsninger) på basis af et eller flere af disse stoffer, af den art der anvendes som råvarer i industrien; andre tilberedninger på basis af lugtstoffer, af den art der anvendes til fremstilling af drikkevarer

35 Relevante nationale bestemmelser:

§ 130 i Gesetz über das Branntweinmonopol (lov om spiritusmonopol, herefter »BranntwMonG«) af 8. april 1922 som ændret ved lov af 15. juli 2009 (BGBI. – I, s. 1870):

(1) Spiritus samt spiritusholdige varer (produkter) er i afgiftsområdet underlagt spiritusafgift [...]

(4) Spiritusholdige varer som omhandlet i stk. 1 er andre alkoholholdige varer end dem, der er nævnt i kapitel 22 i den kombinerede nomenklatur, som fremstilles under anvendelse af spiritus eller indeholder spiritus, og hvis alkoholindhold for flydende varer er højere end 1,2 volumenprocent, for ikke-flydende varer mere end 1 masseprocent.

[...]

36 § 152, stk. 1, nr. 5, i BranntwMonG som ændret ved lov af 21. juni 2013 (BGBl. I, s. 2221):

(1) Produkter er fritaget for afgiften, hvis de anvendes erhvervsmæssigt

[...]

5. ikke-denatureret til fremstilling af aromastoffer til aromatisering af

a) drikkevarer med et alkoholindhold på ikke over 1,2 volumenprocent

b) andre fødevarer, undtagen spiritus og andre alkoholholdige drikkevarer

[...]

IV.

37 Der hersker tvivl om fortolkningen af KN's underposition 1302 19 05, 3301 90 30 og 3302 10 90, som er relevante i forbindelse med tariferingen af den importerede vare. **[org. s. 12]**

38 1. Ifølge Domstolens faste praksis, som den forelæggende ret har tilsluttet sig, skal det afgørende kriterium for den toldretlige tarifering af varer generelt søges i disses objektive karakteristika og egenskaber, således som de er fastsat i teksten i positionerne og underpositionerne i KN og i bestemmelserne til afsnittene eller kapitlerne, og i henhold til de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende den kombinerede nomenklatur (Domstolens dom af 22.3.2017, GROFA m.fl., C-435/15 og C-666/15, EU:C:2017:232 [udelades]).

39 Desuden indeholder de forklarende bemærkninger og tariferingsvejledninger vigtige, om end ikke bindende, bidrag til fortolkningen af de forskellige toldpositioner (jf. Domstolens dom i sagen GROFA m.fl., EU:C:2017:232 [udelades]), og den forelæggende ret har derfor anført de forklarende bemærkninger som supplement til de EU-retlige bestemmelser. Ved tariferingen af en vare må der tages hensyn til dens anvendelse, såfremt denne udtrykkeligt er medtaget som kriterium i positionen eller de forklarende bemærkninger dertil [udelades]. I denne forbindelse er det afgørende, om anvendelsesformålet har givet sig udslag i varens objektive egenskaber og karakteristika [udelades].

40 2. KN's pos. 1302 omfatter ifølge sin ordlyd plantesaft og planteekstrakter, pectinstoffer, pectinater og pectater, agar-agar og andre planteslimmer og gelatineringsmidler, også modificerede, udvundet af vegetabiliske stoffer.

41 Som det supplerende fremstår af de forklarende bemærkninger 01.0 og 02.0 til HS vedrørende pos. 1302, omfatter denne position plantesaft og planteekstrakter, der sædvanligvis udvindes ved naturlig afsondring, ved indsnit i planterne eller ved hjælp af opløsningsmidler, idet det dog er en betingelse, at safterne og ekstrakterne ikke omfattes af andre mere specificerede positioner i nomenklaturen.

Disse plantesafter og planteekstrakter adskiller sig ifølge forklarende bemærkning 02.5 til HS vedrørende pos. 1302 fra flygtige vegetabiliske olier, resinoider og ekstraherede oleoresiner henhørende under pos 3301 ved, at de foruden flygtige lugtstoffer indeholder en langt større mængde af andre plantebestanddele (f.eks. klorofyl, tanniner, bitterstoffer, kulhydrater og andre ekstraherbare stoffer).

- 42 a) Den af sagsøgeren importerede vare udvindes i første forarbejdningstrin ved hjælp af et opløsningsmiddel (ifølge sagsøgerens oplysninger ved hjælp af ethanol) af [org. s. 13] planten (vaniljebælg). Derfor kan den anses for planteekstrakt som omhandlet i KN's pos. 1302 og de nævnte forklarende bemærkninger. Dette bekræftes af de eksempler, som nævnes i de forklarende bemærkninger til HS 03.0, 07.0, 10.0 og 13.0 til HS vedrørende pos. 1302, hvoraf det kan konkluderes, at ekstrahering med et opløsningsmiddel (f.eks. alkohol) alene ikke er til hinder for, at en vare kan tariffes i KN's pos. 1302.
- 43 b) I andet forarbejdningstrin (ligeledes forud for importen) fortyndes varen imidlertid så stærkt med alkohol og vand, at den op til ca. 95% (m/m) består af disse to bestanddele. Derimod udgør de tørre restprodukter kun 4,8% (m/m) og vanillinindholdet kun 0,5% (m/m). Denne ringe andel af vegetabiliske indholdsstoffer taler efter den forelæggende rets opfattelse for, at varen på importtidspunktet allerede havde mistet en eventuel karakter af planteekstrakt.
- 44 På den anden side fremgår det ikke af KN's pos. 1302 og de tilhørende forklarende bemærkninger, op til hvilken andel af andre vegetabiliske indholdsstoffer nomenklaturen stadig lægger til grund, at der er tale om et planteekstrakt, og hvornår andelen af andre vegetabiliske indholdsstoffer er for lille til en tariffing i KN's pos. 1302, og et senere fremstillingstrin og en anden tarifposition (i den foreliggende sag KN's pos. 3301 eller 3302) skal lægges til grund. Det fremgår dog af den ikke-bindende forklarende bemærkning 01.1 til KN vedrørende pos. 1302, at en forarbejdning med hensyn til en standardisering ikke er til hinder for en tariffing i KN's pos. 1302. Det fremgår imidlertid ikke heraf, om en så stærk fortynding med alkohol og vand som i den foreliggende sag stadig kan anses for en standardisering, selv om den – hvilket sagsøgeren har gjort gældende – har til formål at justere vaniljeindholdet til 0,5% (m/m). I denne forbindelse henvises desuden til forklarende bemærkning 29.1 til HS vedrørende pos. 1302, hvorefter plantesafter og planteekstrakter ikke længere hører under denne position, hvis de ved tilsætning af andre stoffer får karakter af næringsmidler, lægemidler etc. Også på dette punkt er det præcise anvendelsesområde for KN's pos. 1302 vagt.
- 45 c) Derudover er den forelæggende ret også i tvivl om anvendeligheden af KN's pos. 1302, fordi ekstraherede oleoresiner (engelsk extracted oleoresins, fransk les loeoresines d'extraction) ifølge bestemmelse 1, litra ij), til kapitel 13 udtrykkeligt er udelukket fra KN's pos. 1302. Dette er logisk, eftersom ekstraherede oleoresiner er omfattet af KN's pos. 3301. Forklarende bemærkning 36.2 til HS vedrørende pos. 1302 bekræfter også, at ekstraherede oleoresiner ikke hører under denne position, men under HS' pos. 3301. Ekstraherede oleoresiner

- adskiller sig fra ekstrakter henhørende under KN's pos. 1302 ved, at de 1) er udvundet af naturlige celledelte rå plantematerialer [**org. s. 14**] (næsten altid krydderier eller aromatiske planter) ved ekstraktion med et organisk opløsningsmiddel eller supravæsker, og 2) indeholder flygtige lugtstoffer sammen med ikke-flygtige smagsstoffer, som definerer krydderiets eller den aromatiske plantes karakteristiske lugt og smag (forklarende bemærkning 36.5 til HS vedrørende pos. 1302).
- 46 Da FG i den foreliggende sag lægger til grund, at den vanilleoleoresin, der er indeholdt i [...]vaniljeekstraktet, er en ekstraheret oleoresin, skal varen således udelukkes fra KN's pos. 1302 i henhold til bestemmelse 1, litra ij), til kapitel 13. Dermed kommer heller ikke dennes underpositioner i henhold til nomenklaturens systematik længere i betragtning (jf. også almindelig tariferingsbestemmelse 6).
- 47 d) Imidlertid foreligger der en modsigelse ved en udelukkelse af varer som de i den foreliggende sag omhandlede fra KN's pos. 1302, idet vanilleoleoresiner er udtrykkeligt nævnt i KN's underposition 1302 19 05. Det fremgår ligeledes af forklarende bemærkning 26.1 til HS vedrørende KN's pos. 1302 (indeholdt i punkt A om plantesaft og planteekstrakter), at vanilleoleoresiner henhører under denne position. Hvis KN's pos. 1302 er udelukket, kan dens underpositioner imidlertid heller ikke anvendes længere.
- 48 Det er imidlertid uklart, hvilket anvendelsesområde der i så fald resterer til KN's underposition 1302 19 05, idet naturlige oleoresiner skal henføres under KN's pos. 1301 (jf. også forklarende bemærkning 37.0 og 38.1 til HS vedrørende pos. 1302) og ekstraherede oleoresiner under KN's pos. 3301. HZA's opfattelse, hvorefter udelukkelsen af de ekstraherede oleoresiner fra KN's pos. 1302 ved bestemmelse 1, litra ij), til kapitel 13 kun omfatter andre oleoresiner end vanilleoleoresiner, kan ud fra denne bestemmelses bindende tekst (almindelig tariferingsbestemmelse 1) ikke tiltrædes, da den ikke indeholder denne sondring.
- 49 En fortolkning i den retning, at vanilleoleoresiner ikke er oleoresiner, men planteekstrakter, er heller ikke overbevisende, da dette rejser spørgsmålet om, hvorfor der da ikke blev valgt en anden betegnelse for vaniljeekstrakter i KN's underposition 1302 19 05.
- 50 3. Med henblik på tarifieringen af den omtvistede vare er også KN's pos. 3301, hvis fortolkning ligeledes giver anledning til tvivl, relevant. KN's pos. 3301 omfatter »[f]lygtige vegetabiliske olier (også diterpeneriseret), også i fast form; resinoider; ekstraherede oleoresiner; koncentratet af flygtige vegetabiliske olier i fedtstoffer, ikke-flygtige olier, voks eller lignende, fremkommet ved enflourage eller maceration; terpenholdige biprodukter fra diterpenisering af flygtige vegetabiliske olier; vandfase fra vanddampdestillation af flygtige vegetabiliske olier samt [**org. s. 15**] vandige opløsninger af sådanne olier«. Ekstraherede oleoresiner er udtrykkeligt nævnt i positionens tekst, og forklarende bemærkning 01.2 til HS vedrørende kapitel 33 bekræfter også, at ekstraherede oleoresiner skal tariferes i KN's pos. 3301.

- 51 Ekstraherede oleoresiner udvindes ifølge forklarende bemærkning 12.1 til HS vedrørende pos. 3301 af naturligt cellulært plantemateriale (almindeligvis krydderier eller aromatiske planter), enten ved ekstraktion med et organisk opløsningsmiddel eller med en superkritisk væske. Disse ekstraherede ekstrakter indeholder flygtige lugtgivende stoffer (f.eks. flygtige olier) og ikke-flygtige smagsgivende stoffer (f.eks. harpikser, fede olier, skarptlugtende bestanddele), som definerer den karakteristiske lugt eller smag af det pågældende krydderi eller aromatiske plante. Den forelæggende ret opfatter i denne forbindelse begreberne »Lösemittel« (jf. forklarende bemærkning 02.0 til HS vedrørende pos. 1302) og »Lösungsmittel« (jf. forklarende bemærkning 12.1 til HS vedrørende pos. 3301) [(o.a.: på dansk er begge begreber oversat til »opløsningsmiddel«)] som ensbetydende.
- 52 a) Den vare, der skal bedømmes i den foreliggende sag, udvindes ved hjælp af et opløsningsmiddel (ifølge sagsøgerens oplysninger ved hjælp af ethanol) af vaniljebælgen og fortyndes senere med alkohol og vand. Varen indeholder dermed de objektive bestanddele, som skal være til stede ifølge teksten til KN's pos. 3301 (jf. almindelig tarifieringsbestemmelse 1), og betegnes tilsvarende også (delvis) af FG som en ekstraheret oleoresin.
- 53 Desuden har varen – som allerede nævnt – på importtidspunktet en andel af tørre restprodukter på kun 4,8% (m/m). Også denne høje renhedsgrad tyder på, at den ikke længere skal tariferes i KN's pos. 1302, men i KN's pos. 3301, da varer i KN's pos. 1302 har en højere andel af andre vegetabiliske indholdsstoffer (jf. forklarende bemærkning 02.5 til HS vedrørende pos. 1302).
- 54 b) Alligevel er der i den foreliggende sag tvivl om tarifieringen af [...]vaniljeekstrakt i KN's pos. 3301. Vanilleoleoresiner nævnes udtrykkeligt i KN's underposition 1302 19 05, og der er derfor behov for en afgrænsning i forhold til KN's pos. 1302 (se ovenfor). Desuden er planteekstrakter henhørende under pos. 1302 udelukket fra kapitel 33 i henhold til bestemmelse 1, litra a), til dette kapitel. Det fremgår også af forklarende bemærkning 29.0 og 30.1 til HS vedrørende pos. 3301, at vanilleoleoresiner ikke henhører under pos. 3301. Dette taler for, at en vare, der – ligesom det er tilfældet for [...]vaniljeekstrakt – indeholder ekstraherede vanilleoleoresiner, ikke må tariferes i KN's pos. 3301. I den foreliggende sag er det derfor afgørende, hvordan de ekstraherede oleoresiner i KN's pos. 3301 skal afgrænses fra planteekstrakterne i KN's pos. 1302. **[org. s. 16]**
- 55 4. På den anden side giver afgrænsningen af KN's pos. 3301 i forhold til KN's pos. 3302 også anledning til spørgsmål. KN's pos. 3302 omfatter »[b]landinger af lugtstoffer samt blandinger (herunder alkoholiske opløsninger) på basis af et eller flere af disse stoffer, af den art der anvendes som råvarer i industrien; andre tilberedninger på basis af lugtstoffer, af den art der anvendes til fremstilling af drikkevarer«.

- 56 Som det fremgår af forklarende bemærkning 01.0, 03.2 og 06.5 til HS vedrørende pos. 3302, omfatter denne position ikke kun blandinger af flere ekstraherede oleoresiner. Tværtimod omfatter KN's pos. 3302 også blandinger på basis af kun et lugtstof. Der kan således være tale om blandinger af et eller flere lugtstoffer (flygtige olier, resinoider, ekstraherede oleoresiner eller syntetiske aromastoffer) kombineret med tilsatte opløsningsmidler eller bærestoffer såsom vegetabilsk olie, dextrose eller stivelse.
- 57 a) På baggrund af dette resultat er også KN's pos. 3302 relevant med henblik på tariferingen af [...]-vaniljeekstraktet. Varen indeholder ekstraheret vanilleoleoresin og er således baseret på et lugtstof som omhandlet i bestemmelse 2 til KN's kapitel 33 og forklarende bemærkning 06.5 til HS vedrørende pos. 3302. Vanilleoleoresinen er desuden fortyndet ved tilsætning af alkohol og vand. Som følge af den høje alkoholandel på 85% (m/m) kan [...]vaniljeekstraktet have mistet sin karakter af ekstraheret oleoresin som omhandlet i KN's pos. 3301 og være blevet til en alkoholisk opløsning som omhandlet i KN's pos. 3302. Inden for denne position skal varen i så fald tariferes i KN's underposition 3302 10 90.
- 58 b) Den forelæggende ret er imidlertid også i tvivl om fortolkningen af KN's pos. 3302, idet dennes anvendelsesområde ikke kan afgrænses entydigt fra anvendelsesområdet for KN's pos. 3301. Hverken af teksten til KN's pos. 3302 eller af de forklarende bemærkninger, som tjener til fortolkningen heraf, kan der udledes klare regler for, fra hvilken mængde tilsat vand eller tilsat alkohol en ekstraheret oleoresin ikke længere skal tariferes i KN's pos. 3301, men i KN's pos. 3302.
- 59 Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om det er til hinder for en tarifering i KN's pos. 3302, at der i Schweiz kun er tilføjet bestanddele til den på Madagaskar udvundne vanilleoleoresin, som allerede blev anvendt til at udvinde vanilleoleoresinen af vaniljebælgen, og som således allerede tidligere var til stede i en lavere koncentration, nemlig vand og alkohol. Den forklarende bemærkning 17.1 til HS vedrørende pos. 3301 peger på, at ekstraherede oleoresiner undertiden indeholder små mængder af det opløsningsmiddel, hvormed de er ekstraheret (f.eks. ethanol), men dette **[org. s. 17]** udelukker dem ikke fra denne position. Men selv om rester fra ekstraheringen ikke indvirker på tariferingen, ønsker den forelæggende ret oplyst, hvordan toldmyndigheden i det konkrete tilfælde skal vide, ved hvilken andel ethanol der (kun) er tale om en rest fra ekstraheringen, og hvor meget ethanol der er tilsat varen, efter at ekstraheringen er afsluttet. HZA har i denne forbindelse peget på, at det heller ikke ved en undersøgelse af varen er muligt at fastslå, om ethanolen er en rest fra udvindingen af vanilleoleoresinen eller er ethanol, som er tilsat efterfølgende. Med udgangspunkt i den indledningsvis nævnte retspraksis fra Domstolen, hvorefter det afgørende for tariferingen af varer er disses objektive bestanddele (se ovenfor), og af hensyn til retssikkerheden for toldklarererne samt en ensartet anvendelse af KN anser den forelæggende ret dette for en relevant indvending.

60 Desuden kan den forklarende bemærkning 18.3 til HS vedrørende pos. 3301 – som ganske vist ikke er bindende – tyde på, at forøgelsen af alkoholandelen ikke fører til et skift til KN's pos. 3302. Ifølge denne forklarende bemærkning forbliver ekstraherede oleoresiner under KN's pos. 3301, hvis de blot er blevet standardiseret ved fjernelse af en del af de væsentlige bestanddele og således justeret til en bestemt virkningsgrad. Heroverfor må det indvendes, at det afgørende for tarifieringen principielt er varens objektive bestanddele og positionsteksten. Det er ifølge dette ikke relevant for tarifieringen, af hvilken grund der er blevet tilsat ethanol til en vare.

V.

61 Også en spiritusafgiftsretlig bedømmelse af tvisten giver anledning til tvivl i forhold til EU-retten.

62 [...]vaniljeekstrakt er en spiritusholdig vare og er derfor i henhold til BranntwMonG's § 130, stk. 1, første punktum, sammenholdt med stk. 4, principielt underlagt tysk spiritusafgift. I den foreliggende sag er det imidlertid tvivlsomt, om den på EU-retten baserede afgiftsfritagelse i henhold til BranntwMonG's § 152, stk. 1, nr. 5, finder anvendelse på importen af [...]vaniljeekstrakt.

63 1. I henhold til artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 fritager medlemsstaterne produkter, der er omfattet af dette direktiv, for den harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og for at hindre svig, unddragelse eller misbrug, når de anvendes til at fremstille [org. s. 18] aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.

64 Denne bestemmelse er gennemført i national ret ved BranntwMonG's § 152, stk. 1, nr. 5, hvorefter produkter er fritaget for afgiften, hvis de erhvervmæssigt og ikke-denatureret anvendes til fremstilling af aromastoffer til aromatisering af a) drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., eller b) andre fødevarer, undtagen spiritus og andre alkoholiske drikkevarer.

65 2. For bedømmelsen af den foreliggende sag er det afgørende, hvilke varer der hører til de afgiftsbegünstigede aromastoffer som omhandlet i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83, og om [...]vaniljeekstrakten er et aromastof i denne forstand. Da direktivet ikke definerer begrebet aromastof, er den forelæggende ret i tvivl om fortolkningen af den nævnte afgiftsfritagelse.

66 Kommissionens punktafgiftsudvalg behandlede allerede på sit møde den 29. og 30. september 1993 spørgsmålet om definitionen af aromastoffer, uden dog at nå til enighed. Efter Kommissionens opfattelse bør alkohol altid kunne anvendes afgiftsfrit, hvis de heraf fremstillede varer tjener til aromatisering af fødevarer og alkoholfrie drikkevarer. Navnlig bør der sikres afgiftsfrihed for aromastoffer til

bestemte forfriskende drikkevarer (cola, limonade), så disse kan indkøbes uden en afgiftssuspensionsordning [udelades].

- 67 Senere behandlede Kommissionens punktafgiftsudvalg på ny afgiftsfritagelsen for aromastoffer og sammenfattede de betingelser, der efter udvalgets opfattelse bør være opfyldt for afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83, i retningslinje CED nr. 458 af 19. november 2003. Delegationerne i Punktafgiftsudvalget var næsten enstemmigt af den opfattelse, at fritagelsen i henhold til artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 indrømmes fra fremstillings- eller importtidspunktet for aromastoffer, som er omfattet af KN-kode 1302 19 30, 2106 90 20 og 3302 i den affattelse, der er gældende ved vedtagelsen af denne retningslinje. Således skulle sammensatte planteekstrakter til fremstilling af drikkevarer eller næringsmidler (KN's underposition 1302 19 30 i den affattelse, der var gældende den 19.11.2003), sammensatte alkoholholdige tilberedninger (undtagen tilberedninger på basis af lugtstoffer), af den art der anvendes til fremstilling af drikkevarer (KN's underposition 2106 90 20 i den affattelse, der var gældende den 19.11.2003), blandinger af lugtstoffer samt blandinger (herunder alkoholiske opløsninger) på basis af et eller flere af disse stoffer, **[org. s. 19]** af den art der anvendes som råvarer i industrien; andre tilberedninger på basis af lugtstoffer, af den art der anvendes til fremstilling af drikkevarer (KN's pos. 3302 i den affattelse, der var gældende den 19.11.2003), være fritaget for spiritusafgiften.
- 68 Dette tilsluttede Forbundsrepublikken Tyskland sig den 1. september 2014 og udstedte en administrativ bestemmelse, hvorefter toldmyndigheden skal fritage varer i KN's pos. 3302, underposition 2106 90 20 i KN og sammensatte planteekstrakter til fremstilling af drikkevarer eller næringsmidler i henhold til KN's pos. 1302 for spiritusafgiften [udelades]. Varer i KN's pos. 3301 og ikke-sammensatte planteekstrakter som omhandlet i KN's pos. 1302 fritages derimod ikke for spiritusafgiften.
- 69 På dette grundlag er [...]vaniljeekstrakt ikke fritaget for spiritusafgiften, hvis den skal tariferes i KN's pos. 3301, selv om varerne i KN's pos. 3302, som kan indeholde mere alkohol, er fritaget for denne afgift. Hvis det henhørte under KN's underposition 1302 19 05, ville afgiftsfritagelsen for aromastoffer derfor ikke finde anvendelse, fordi [...]vaniljeekstraktet kun består af et planteekstrakt, nemlig vanilleoleoresin, og der derfor efter den forelæggende rets opfattelse ikke er tale om et sammensat planteekstrakt. De øvrige bestanddele, alkohol og vand, er ikke vegetabiliske bestanddele.
- 70 3. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt afgiftsfritagelsen for aromastoffer i henhold til artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 faktisk kun gælder for varer i de underpositioner i KN, som er fastlagt af Punktafgiftsudvalget. Denne tvivl beror på, at en sådan begrænsning hverken fremgår af direktiv 92/83 eller andre EU-retlige forskrifter. Tværtimod taler artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 generelt om aromastoffer og indeholder ingen begrænsning af afgiftsfriheden til bestemte varer i KN eller varer med en

bestemt beskaffenhed. Afgiftsfriheden begrænses kun derved, at den er betinget af bestemte anvendelsesformål og begrænset til aromastoffer med et bestemt maksimalt alkoholindhold. Med udgangspunkt i ordlyden af artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 må også andre smagsgivende stoffer og navnlig også ikke-sammensatte planteekstrakter således være omfattet af afgiftsfriheden, især da også sådanne planteekstrakter præcis som aromastoffer kan anvendes til fremstilling af [org. s. 20] fødevarer og drikkevarer. Dermed ville man også undgå det nævnte resultat, nemlig at der ikke skal opkræves spiritusafgift af varer i KN's pos. 3302, som kan indeholde meget alkohol, mens der skal opkræves afgift af varer i KN's pos. 3301, som indeholder mindre alkohol.

- 71 Desuden er begrænsningen af afgiftsfriheden til de underpositioner i KN, der er nævnt i retningslinjen CED nr. 458 af 19. november 2003, ikke i overensstemmelse med almindelig sprogbrug. Begrebet aroma (latin aroma, græsk äröma=krydderi) betegner nemlig såvel en »udpræget behagelig smag, krydret duft; kraftig, intensiv (vel)lugt, et navnlig vegetabilsk nydelsesmiddels særegne smag eller særegne lugt« som et »(kunstigt) smagsstof til fødevarer, aromatisk kryddermiddel« (www.duden.de under opslagsordet Aroma).
- 72 I denne forbindelse er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt Punktafgiftsudvalget overhovedet har kompetence til at begrænse anvendelsesområdet for artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 eller fortolke bestemmelsen begrænsende under fravigelse af dens ordlyd (»aromastoffer«, »flavours«, »arômes«). I henhold til artikel 44 i direktiv 2008/118 undersøger Punktafgiftsudvalget således kun spørgsmål om anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne om punktafgifter. Heraf følger der imidlertid ingen beføjelse til at ændre afledt EF- eller EU-ret. Tværtimod er formålet med Punktafgiftsudvalgets arbejde blot at opnå en ensartet anvendelse af eksisterende EU-ret i medlemsstaterne og at bistå Kommissionen (artikel 43, stk. 1, i direktiv 2008/118).
- 73 Dette opnås imidlertid netop ikke med Punktafgiftsudvalgets retningslinje CED nr. 458 om afgiftsfritagelse for aromastoffer, idet medlemsstaterne Estland og Rumænien ikke tilsluttede sig den, og Storbritannien kun tilsluttede sig delvist. Derfor er der – bortset fra den beskrevne tvivl om fortolkningen af de EU-retlige bestemmelser om aromastoffer – også af denne grund risiko for en uensartet retsanvendelse.