

**Asia C-668/20**

**Ennakkoratkaisupyyntö**

**Jättämispäivä:**

8.12.2020

**Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:**

Bundesfinanzhof (Saksa)

**Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

7.7.2020

**Kantaja ja Revision-asian valittaja:**

GmbH

**Vastaaja ja Revision-asian vastapuoli:**

Hauptzollamt

---

**BUNDESFINANZHOF**

**VÄLIPÄÄTÖS**

Asiassa

GmbH

kantajana ja Revision-asian valittajana

[– –]

vastaan

Hauptzollamt

vastaajana ja Revision-asian vastapuolena,

joka koskee luokittelua yhdistettyyn nimikkeistöön,

VII jaosto [**alkup. s. 2**]

on tehnyt 7.7.2020 pitämässään istunnossa seuraavan välipäätöksen:

## M ä ä r ä y s o s a

I. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Onko yhdistetyn nimikkeistön alanimikettä 1302 19 05 tulkittava siten, että siihen on luokiteltava myös etanolilla ja vedellä laimennettu vaniljasta uuttamalla saatu oleoharts, joka sisältää noin 90 prosenttia (tilavuusprosenttia) tai 85 prosenttia (painoprosenttia) etanolia, enintään 10 prosenttia (painoprosenttia) vettä, 4,8 prosenttia (painoprosenttia) kuivajäännöstä ja 0,5 prosenttia (painoprosenttia) vaniljaa, vaikka yhdistetyn nimikkeistön 13 ryhmän 1 huomautuksen ij kohdan mukaan uutetut oleohartsit eivät kuulu nimikkeeseen 1302?

2. Kuuluvatko ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä kuvattujen kaltaiset tavarat yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeessä 3301 90 30 tarkoitettuihin uutettuihin oleohartseihin?

3. Onko yhdistetyn nimikkeistön alanimikettä 3302 10 90 tulkittava siten, että ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä kuvattujen kaltaiset tavarat on luokiteltava hyvänhajuisten aineiden seoksiksi tai yhteen tai useampaan tällaiseen aineeseen perustuviksi seoksiksi (myös alkoholiliuokset), jollaisia käytetään elintarviketeollisuudessa?

4. Kuuluvatko myös yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeen 1302 19 05 tavarat tai yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeen 3301 90 30 uutettu oleoharts direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuihin aromeihin?

II. Asian käsittelyä lykätään, kunnes unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa ennakkoratkaisukysymyksiin.

## P e r u s t e l u t

## I.

- 1 Kantaja ja Revision-asian valittaja (jäljempänä kantaja) ilmoitti 10.2.2016 – – kg ”Hyvänhajuisten aineiden seokset sekä yhteen tai useampaan tällaiseen aineeseen perustuvat seokset, jollaisia käytetään raaka-aineena elintarviketeollisuudessa, tässä tapauksessa: ...– vaniljauute”, yhdistetyn nimikkeistön tullivapaaseen alanimikkeeseen 3302 10 90 saatettavaksi tulli- ja vero-oikeudellisesti vapaaseen liikkeeseen.
- 2 Tämä tavara on alun perin liuottimen (kantajan antamien tietojen mukaan etanolin) avulla kasvista (vaniljapalko) [alkup. s. 3] uutettu, voimakkaasti tuoksuva, tahmea, tummanruskea tuote, joka on peräisin Madagaskarilta ja joka laimennetaan tämän jälkeen Sveitsissä alkoholilla ja vedellä ja tuodaan unionin alueelle. Laimentamisen jälkeen tavara on kullanruskea ja juokseva ja tuoksuu

vahvasti vaniljalta. Laimentamisen jälkeen siitä noin 90 prosenttia (tilavuusprosenttia) tai 85 prosenttia (painoprocenttia) on etanolia, 4,8 prosenttia (painoprocenttia) kuivajäännöstä ja enintään 10 prosenttia (painoprocenttia) vettä, ja sen keskimääräinen vaniljapitoisuus on 0,5 prosenttia (painoprocenttia).

- 3 Sen jälkeen kun vastaaja ja Revision-asian vastapuoli (Hauptzollamt – jäljempänä HZA) oli aluksi vahvistanut tuonnista maksettavaksi liikevaihtoveroksi – – €, HZA kantoi 25.4.2016 tehdyllä päätöksellä – – euron suuruisen tullin ja – – euron suuruisen väkijuomaveron, koska se katsoi, että tavara on luokiteltava yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 1302 19 05 (tullikanta 3 prosenttia) ja siitä on siten kannettava myös väkijuomaveroa.
- 4 Finanzgericht (jäljempänä FG) totesi tuomiossaan tullin ja väkijuomaveron jälkikannon olevan lainmukaista. Tuotu tavara on luokiteltava yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 1302 19 05. Kyseessä ei ole kuitenkaan puhdas vaniljasta saatu oleoharts vaan vaniljasta saadun oleohartsin, alkoholin ja veden sekoitus. Vaniljasta saatu oleoharts antaa tavaralle kuitenkin sen olennaisen luonteen, mistä syystä myös alkoholilla ja vedellä laimennettu vaniljasta saatu oleoharts on luokiteltava harmonoidun järjestelmän nimikkeeseen 1302. Tavararan standardointiin liittyvä jalostus ei myöskään vaikuta lainkaan tariffiluokitteluun. Kantajan tuoma vaniljauute ei ole myöskään muuttunut luonteeltaan elintarvikevalmisteksi, kun siihen on lisätty muita ainesosia, koska alkoholia ja vettä on käytetty myös jo uutettaessa oleohartsia vaniljasta. Tästä huolimatta vaniljasta saatu oleoharts mainitaan nimenomaisesti yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeessä 1302 19 05. Luokittelu alanimikkeeseen 3302 10 90 ei ole mahdollista, koska vaniljasta saatu oleoharts ei ole hajuste.
- 5 Lisäksi ...-vaniljauute on väkijuomaverovelvollinen tavara. Tiettyjen elintarvikearomien osalta voimassa olevaa verovapautusta ei pidä soveltaa, koska ...-vaniljauutetta ei ole uutettu useista kasvilajeista.
- 6 Kantaja on tehnyt tästä tuomiosta Revision-valituksen. Sen mielestä tavara on luokiteltava yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 3302 10 90. Yhdistetyn nimikkeistön nimike 3302 käsittää muun muassa hyvänhajuisten aineiden seokset, jollaisia käytetään raaka-aineena teollisuudessa. Tällaisia hyvänhajuksia aineita ovat yhdistetyn nimikkeistön nimikkeen 3301 ainesosat, joihin kuuluvat muun muassa kaikki oleohartsiuutteet. Tuotu tavara sisältää tällaista oleohartsiuutetta. Tästä riippumatta on syntynyt valmiste elintarviketeollisuutta vasten, kun [alkup. s. 4] Madagaskarilta saatuun tuotteeseen on sekoitettu Sveitsissä alkoholia ja vettä. Kantajan mielestä yhdistetyn nimikkeistön nimike 1302 ei ole sovellettavissa, koska oleohartsiuute on yhdistetyn nimikkeistön 13 ryhmää koskevan 1 huomautuksen ij kohdan nojalla nimenomaisesti jätetty nimikkeen 1302 ulkopuolelle.
- 7 Kantajan mielestä ennakkoratkaisu perustuu lisäksi väkijuomaverolainsäädännön virheelliseen soveltamiseen. Väkijuomavero kannetaan riippumatta siitä, onko tuotu tavara luokiteltava yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 3302 10 90 vai

alanimikkeeseen 1302 19 05. FG on rajoittanut nimikkeen 1302 aromeja koskevan verovapautuksen ulottuvuutta oikeudellisesti virheellisellä tavalla siten, että se koskee vain kasviuutteiden keskinäisistä seoksista saatuja aromeja. Hallinnonkaan mielestä yhdistetyn nimikkeistön nimikkeen 3302 tavaroista ei kanneta väkijuomaveroa.

## II.

- 8 Jaosto lykkää siinä vireillä olevan Revision-valituksen käsittelyä [– –] ja esittää unionin tuomioistuimelle Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset [määräysosassa esitettyjen kysymysten toistoa]:
- 9 [– –]
- 10 [– –]
- 11 [– –]
- 12 [– –]

## III.

- 13 [**alkup. s. 5**] Jaoston mielestä riidanalaisen asian ratkaisemiseksi merkityksellinen on yhdistetty nimikkeistö, josta säädetään tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta 6.10.2015 annetussa komission täytäntöönpanoasetuksessa (EU) 2015/1754 [– –] (EUVL 2015, L 285, s. 1). Riidan ratkaisemisen kannalta erityisen merkityksellinen on yhdistetyn nimikkeistön nimikkeiden 1302, 3301 ja 3302 sekä alanimikkeiden 1302 19 05, 3301 90 30 ja 3302 10 90 soveltamisala. Niiden tulkinnasta vallitsee epävarmuutta, jolla on merkitystä riidanalaisen asian ratkaisemisessa. Nyt käsiteltävän asian ratkaisu riippuu lisäksi siitä, miten laajasti aromit on vapautettu väkijuomaveroasta alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annetun neuvoston direktiivin (ETY) 92/83/ETY – jäljempänä direktiivi 92/83 – [– –] (EYVL 1992, L 316, s. 21) 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa, jonka tulkinnasta jaosto on niin ikään epävarma.
- 14 **Sovellettava unionin oikeus:**

13 ryhmän 1 huomautuksen ij kohta:

Nimikkeeseen 1302 kuuluvat muun muassa lakritsi-, pyretrum-, humala- ja aaloeuute sekä oopiumi.

Nimikkeeseen eivät kuulu:

– –

15

ij) haihtuvat öljyt, myös jähmeät (concretes), vahaa poistamalla saadut nesteet (absolutes), resinoidit, uutetut oleohartsit, haihtuvien öljyjen vesitisleet ja -liuokset tai hyvänhajuisiin aineisiin perustuvat valmisteet, jollaisia käytetään juomien valmistukseen (33 ryhmä)

Nimike 1302:

1302

Kasvimehut ja -uutteet; pektiiniaineet, pektinaatit ja pektaatit; agar-agar ja muut kasviaineista saadut kasvilimat ja paksunnosaineet, myös modifioidut

– kasvimehut ja -uutteet

1302 11 00

– oopiumi

--

1302 19

– muut

1302 19 05

– vaniljasta saatu oleohartsi

16

Harmonoidun järjestelmän selitykset nimikkeeseen 1301:

D) Oleohartsit ovat eritteitä, jotka koostuvat pääasiassa

haihtuvista ja hartsimaisista aineosista. --

16.1 [alkup.  
s. 6]

17

Harmonoidun järjestelmän selitykset nimikkeeseen 1302:

A) Kasvimehut ja -uutteet

01.0

Tähän nimikkeeseen kuuluvat kasvimehut (yleensä luonnollisesti

02.0

tai leikatuista viilloksista tihkuneet kasvituotteet) ja uutteet

(alkuperäisestä kasviaineesta liuottimilla uutetut kasvituotteet),

edellyttäen että niitä ei ole muualla erikseen mainittu tai että ne

eivät kuulu nimikkeisiin, joissa tavaraselostus on

yksityiskohtaisempi --

18

Nämä kasvimehut ja -uutteet eroavat nimikkeen 33.01 haihtuvista

02.5

öljyistä, resinoideista ja uutetuista oleohartseista siinä, että ne

sisältävät haihtuvien, hyvänhajuisten aineosien lisäksi

huomattavasti enemmän muita kasviaineita (esim. klorofylliä,

parkkihappoja, karvasaineita, hiilihydraatteja ja muita uuteaineita).

19

Tähän nimikkeeseen luokiteltavia mehuja ja uutteita ovat mm.:

03.0

--

4) Pyretruumuute, jota saadaan pääasiallisesti eri Pyrethrum-suvun lajien – – kukista uuttamalla orgaanisella liuotinaineella – –

07.0

--

7) Ginsenguute, jota saadaan joko vedellä tai alkoholilla uuttamalla, myös vähittäismyyntipakkauksissa. – –

10.0

--

9) Podofylliini, joka on Podophyllum peltatum -kasvin kuivatuista juurista alkoholilla uuttamalla saatua hartsimaista ainetta.

13.0

--

26.1

21) Vaniljasta saatu oleohartsit (jota toisinaan virheellisesti nimitetään vaniljauutteeksi tai vaniljaresinoidiksi)

--

Tämän nimikkeen kasvimehuja ja -utteita käytetään yleensä raaka-aineina erilaisiin teollisuustarkoituksiin. Ne eivät kuitenkaan kuulu tähän nimikkeeseen, jos niihin on lisätty muita aineita siten, että ne ovat muuttuneet luonteeltaan ravintovalmisteiksi, lääkkeiksi jne.

29.1

--

Tähän nimikkeeseen eivät kuulu haihtuvat öljyt, resinoidit ja uutetut oleohartsit (nimike 3301) – –

36.2

Uutetut oleohartsit poikkeavat tämän nimikkeen uutteista siinä, että 1) niitä saadaan luonnon huokoisista, raakaisista kasviaineista (lähes aina mausteista tai aromaattisista kasveista), joko [alkup. s. 7] uuttamalla orgaanisilla liuottimilla tai ylikriittisellä nesteellä ja että 2) ne sisältävät haihtuvia, hyvänhajuisia aineita ja haihtumattomia aromiaineita ), jotka antavat mausteelle tai aromaattiselle kasville sille tyypillisen tuoksun ja maun.

36.5

Tähän nimikkeeseen eivät myöskään kuulu seuraavat kasvituotteet, jotka luokitellaan nimikkeisiin, joissa ne on lähemmin määritelty:

37.0

a) Luonnonkumit, -hartsit, -kumihartsit ja -oleohartsit (nim. 1.301).

38.1

--

Huomautukset yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 1302: Nimikkeen 1302 kasviuutteet ovat raakoja kasviaineita, jotka on saatu esimerkiksi liuottimilla erottamalla ja joita ei ole enempää kemiallisesti modifioitu eikä jalostettu. Reagoimattomat lisäaineet (esim. paakkuuntumisenestoaineet) ja standardointiin liittyvä jalostus sekä kuivaamisen tai suodattamisen kaltainen fyysinen käsittely ovat kuitenkin sallittuja.

01.1

20

33 ryhmää koskevat huomautukset:

1. Tähän ryhmään eivät kuulu:

a) nimikkeiden 1301 ja 1302 luonnon oleohartsit ja kasviuutteet;

--

2. Nimikkeessä 3302 ilmaisulla ”hyvänhajuiset aineet” tarkoitetaan ainoastaan nimikkeeseen 3301 aineita, kyseisistä aineista eristettyjä hyvänhajuisia ainesosia sekä synteettisiä hajuaineita.

--

Nimike 3301:

3301 Haihtuvat öljyt (terpeenittömät tai terpeenipitoiset), myös jähmeät (concretes) ja vahaa poistamalla saadut nesteet (absolutes); resinoidit; uutetut oleohartsit; haihtuvien öljyjen väkevöidyt rasva-, rasvaöljy- ja vahaliuokset tai niiden kaltaiset liuokset, kylmänä uuttamalla (enfleurage) tai maseroimalla saadut; terpeenipitoiset sivutuotteet, joita saadaan poistettaessa terpeenejä haihtuvista öljyistä; haihtuvien öljyjen vesitisleet ja -liuokset

--

3301 90 – muut

3301 90 10 – terpeenipitoiset sivutuotteet, joita saadaan poistettaessa terpeenejä haihtuvista öljyistä:

– uutetut oleohartsit:

3301 90 21 – lakritsista ja humalasta saadut

3301 90 30 – muut [alkup. s. 8]

--

21

Harmonoidun järjestelmän selitykset 33 ryhmään:

Nimikkeeseen 33.01 haihtuvat öljyt ja uutetut oleohartsit on kaikki uutettu kasviaineista. Saadun tuotteen tyyppi riippuu käytetystä uuttamismenetelmästä. Esim. tietyistä kasveista, kuten kanelista, saa joko haihtuvaa öljyä tai uutettua oleohartsia riippuen siitä, onko käytetty menetelmä ollut höyrytislauus vai uuttaminen orgaanisilla liuottimilla.

01.2

22

Harmonoidun järjestelmän selitykset nimikkeeseen 3301:

--

Uutettuja oleohartseja, joita markkinoidaan myös "valmistettuina oleohartseina" tai "mausteoleohartseina", saadaan luonnon huokoisista, raaosta kasviaineista (yleensä mausteista tai aromaattisista kasveista), joko uuttamalla orgaanisilla liuottimilla tai ylikriittisellä nesteellä. Nämä uutteet sisältävät haihtuvia, hyvänhajuisia aineita (esim. haihtuvia öljyjä) ja haihtumattomia aromiaineita (esim. hartseja, rasvaöljyjä ja karvasaineita), jotka antavat mausteelle tai aromaattiselle kasville sille tyypillisen

12.1

tuoksun ja maun. Uutettujen oleohartsien sisältämä hyvänhajuisten aineiden määrä vaihtelee runsaasti riippuen uuttamisessa käytetystä mausteesta tai aromaattisesta kasvista. Näitä tuotteita käytetään etupäässä maustamisaineina elintarviketeollisuudessa. Nimikkeeseen eivät kuulu: 13.1

a) luonnon oleohartsit (nimike 1301) 14.1

--

Haihtuvat öljyt, resinoidit ja uutetut oleohartsit sisältävät toisinaan uutosjääminä pieniä määriä liuottimia (esim. etyylialkoholia), mutta tämä ei siirrä niitä pois tästä nimikkeestä. 17.1

23

Haihtuvat öljyt, resinoidit ja uutetut oleohartsit, jotka on pelkästään standardoitu poistamalla tai lisäämällä jotain perusaineosaa, luokitellaan edelleen tähän nimikkeeseen, edellyttäen että standardoidun tuotteen koostumus pysyy vastaavan luonnontilassa olevan tuotteen koostumuksen normaaleissa vaihtelurajoissa. Haihtuva öljy, resinoidi tai uutettu oleoharts, jota on jakotislattu tai muulla tavalla muunnettu (muutoin kuin terpeenihilivetyjä poistamalla) siten [alkup. s. 9], että näin saadun tuotteen koostumus oleellisesti poikkeaa alkuperäistuotteen koostumuksesta, ei kuitenkaan kuulu tähän (yleensä nimike 33.02). Nimikkeeseen eivät myöskään kuulu tuotteet, joihin on lisätty liuotus- tai kantaja-aineita, esim. kasviöljyä, dekstroosia tai tärkkelystä (yleensä nim. 33.02). 18.3

--

Aikaisemmin mainittujen poikkeusten lisäksi nimikkeeseen eivät kuulu myöskään 29.0

a) vaniljasta saatu oleoharts (jota toisinaan virheellisesti nimitetään vaniljauutteeksi tai vaniljaresinoidiksi) (nim. 13.02) 30.1

24

Nimike 3302:

3302 Hyvänhajuisten aineiden seokset sekä yhteen tai useampaan tällaiseen aineeseen perustuvat seokset (myös alkoholiliuokset), jollaisia käytetään raaka-aineena teollisuudessa; muut hyvänhajuisiin aineisiin perustuvat valmisteet, jollaisia käytetään juomien valmistukseen

3302 10 – jollaisia käytetään elintarvike- tai juomateollisuudessa

3302 10 10 - – jollaisia käytetään juomateollisuudessa

3302 10 40

3302 10 90 – jollaisia käytetään elintarviketeollisuudessa

25



- Harmonoidun järjestelmän selitykset nimikkeeseen 3302:  
Tähän nimikkeeseen kuuluvat seuraavat seokset edellyttäen, että 01.0  
ne ovat sen kaltaisia, jollaisia käytetään raaka-aineina hajuste-,  
elintarvike- tai juomateollisuudessa (esim. konditoriatuotteissa,  
ravintoaineiden ja juomien makuaineina jne.) taikka muussa  
teollisuudessa (esim. saippuan valmistuksessa):  
--
- 3) uutettujen oleohartsien seokset; 03.2  
--
- 6) seokset, jotka koostuvat yhdestä tai useammasta 06.5  
hyvänhajuisesta aineesta (haihtuvista öljyistä, resinoideista,  
uutetuista oleohartseista tai synteettisistä hajuaineista) ja lisäyistä  
liuotin- tai kantaja-aineista, esim. kasviöljystä, dekstroosista tai  
tärkkelyksestä:  
--
- 26 Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohta:  
1) Jäsenvaltioiden on vapautettava tässä direktiivissä tarkoitetut tuotteet [**alkup. s. 10**] yhdenmukaistetusta valmisteverosta edellytyksin, jotka niiden on vahvistettava näiden valmisteverovapautuksien oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi, kun nämä tuotteet on  
--
- e) tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeiden ja enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen;  
--
- 27 Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) [– –] 43 artikla:  
1. Komissiota avustaa valmisteverokomitea.
- 28 Direktiivin 2008/118 44 artikla:  
Valmisteverokomitea käsittelee 43 artiklan mukaisten tehtäviensä lisäksi yhteisön valmisteverosäännösten soveltamiseen liittyviä asioita, jotka puheenjohtaja saattaa sen käsiteltäväksi omasta aloitteestaan tai jäsenvaltion edustajan pyynnöstä.
- 29 Euroopan komission valmisteverokomitean 19.11.2003 antamat suuntaviivat nro 458:  
Kysymyksiä yhteisön valmisteverosäännösten soveltamisesta
- 30
1. Alkuperä Komissio  
Viite Direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan e alakohta

Kohde Direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen aromien markkinointi yhteisössä, asiakirja CED, nro 364, oikaisu 1, ja 432

31 Edustajat ovat lähes yksimielisiä siitä, että direktiivin 92/83/ETY 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu vapautus myönnetään aromeille, jotka kuuluvat nimikkeisiin 1302 19 30, 2106 90 20 ja 3302, valmistuksen tai tuonnin ajankohdasta lukien, siinä muodossa kuin tämä direktiivi oli, kun suuntaviivat hyväksyttiin.

32 Yhdistetyn nimikkeistön alanimike 1302 19 30, siinä muodossa kuin se oli voimassa 19.11.2003:

1302 19 30 kasviuutteiden keskinäiset seokset, juomien tai muiden elintarvikkeiden valmistukseen tarkoitettut [alkup. s. 11]

33 Alanimike 2106 90 20, siinä muodossa kuin se oli voimassa 19.11.2003:

2106 90 20 alkoholipitoiset valmisteet (seokset), jollaisia käytetään juomien valmistukseen, muut kuin hyvänhajuisiin aineisiin perustuvat

34 Nimike 3302, siinä muodossa kuin se oli voimassa 19.11.2003:

3302 Hyvänhajuisten aineiden seokset sekä yhteen tai useampaan tällaiseen aineeseen perustuvat seokset (myös alkoholiliuokset), jollaisia käytetään raaka-aineena teollisuudessa; muut hyvänhajuisiin aineisiin perustuvat valmisteet, jollaisia käytetään juomien valmistukseen

### **35 Sovellettava kansallinen lainsäädäntö:**

Väkijuomamonopolista 8.4.1922 annetun lain (Gesetz über das Branntweinmonopol, jäljempänä BranntwMonG) – siinä muodossa kuin se oli muutettuna 15.7.2009 annetulla lailla (Bundesgesetzblatt – BGB1. – I, 1870) 130 § :

1) Väkijuomasta sekä väkijuomaa sisältävistä tavaroista (tuotteet) kannetaan veroalueella väkijuomavero – –

4) Edellä 1 momentissa tarkoitettuja väkijuomaa sisältäviä tavaroita ovat tavarat, jotka ovat muita kuin yhdistetyn nimikkeistön 22 ryhmässä tarkoitettuja alkoholipitoisia tavaroita ja jotka valmistetaan käyttämällä väkijuomaa tai jotka sisältävät väkijuomaa ja joiden alkoholipitoisuus on nestemäisissä tavaroissa suurempi kuin 1,2 tilavuusprosenttia ja muissa kuin nestemäisissä tavaroissa suurempi kuin 1 painoprosentti.

--

36 BranntwMonG:n 152 §:n 1 momentin 5 kohta, sellaisena kuin se on muutettuna 21.6.2013 annetulla lailla (BGBl. I, 2221):

1) Tuotteet vapautetaan verosta, jos niitä käytetään kaupallisesti

--

5. denaturoimattomina aromien valmistamiseen, jotta niillä voidaan maustaa

a) juomia, joiden alkoholipitoisuus on enintään 1,2 tilavuusprosenttia,

b) muita elintarvikkeita, mukaan lukematta väkijuomia ja muita alkoholijuomia,

--

#### IV.

37 On epävarmaa, miten on tulkittava yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeitä 1302 19 05, 3301 90 30 ja 3302 10 90, jotka tulevat kysymykseen tuotujen tavaroiden tullitariffia määritettäessä. [alkup. s. 12]

38 1. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännössä, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on yhtynyt, on todettu, että ratkaisevaa perustetta tavaroiden tullioikeudellisessa tariffiluokittelussa on haettava niiden objektiivisista ominaispiirteistä ja ominaisuuksista, sellaisina kuin ne on vahvistettu yhdistetyn nimikkeistön nimikkeiden ja alanimikkeiden sanamuodossa ja jaksoja ja ryhmiä koskevissa huomautuksissa, yhdistetyn nimikkeistön tulkintaa koskevien yleisten säännösten (jäljempänä yleiset säännökset) mukaisesti (22.3.2017 annettu tuomio GROFA ym., C-435/15 ja C-666/15, EU:C:2017:232 [– –]).

39 Tämän lisäksi on olemassa huomautuksia ja luokitteluohjeita, jotka ovat tärkeä, vaikkakaan eivät sitova ratkaisukeino tulkittaessa yksittäisiä tariffinimikkeitä (vrt. unionin tuomioistuimen tuomio GROFA ym., EU:C:20.17:232 [– –]), mistä syystä ennakkoratkaisua pyytävä jaosto on esittänyt huomautukset täydentämään unionin oikeussääntöjä. Tavarankäyttötarkoitusta voidaan ottaa huomioon, jos säännösten sanamuodossa tai huomautuksissa on viitattu tähän perusteeseen [– –]. Siinä yhteydessä on ratkaisevaa, onko käyttötarkoituksella ollut vaikutusta tavarankäyttöön objektiivisiin ominaisuuksiin ja ominaispiirteisiin [– –].

40 2. Yhdistetyn nimikkeistön nimike 1302 käsittää sanamuotonsa mukaan kasvimehut ja -uutteet; pektiiniaineet, pektinaatit ja pektaatit; agar-agar ja muut kasviaineista saadut kasvilimat ja paksunnosaineet, myös modifioidut.

41 Kuten lisäksi nimikettä 1302 koskevista harmonoidun järjestelmän selityksistä 01.0 ja 02.0 ilmenee, tähän nimikkeeseen kuuluvat kasvimehut (yleensä

luonnollisesti tai leikatuista viilloksista tihkuneet kasvituotteet) ja uutteen (alkuperäisestä kasviaineesta liuottimilla uutetut kasvituotteet), edellyttäen että niitä ei ole muualla erikseen mainittu tai että ne eivät kuulu nimikkeisiin, joissa tavaraselostus on yksityiskohtaisempi. Nämä kasvimehut ja -uutteen erovat nimikettä 1302 koskevien harmonoidun järjestelmän selitysten 02.5 mukaan nimikkeeseen 33.01 haihtuvista öljyistä, resinoideista ja uutetuista oleohartseista siinä, että ne sisältävät haihtuvien, hyvänhajuisten aineosien lisäksi huomattavasti enemmän muita kasviaineita (esim. klorofylliä, parkkihappoja, karvasaineita, hiilihydraatteja ja muita uuteaineita).

- 42 a) Kantajan tuoma tavara uutetaan ensimmäisessä jalostusvaiheessa liuottimen (kantajan antamien tietojen mukaan etanolin) avulla [alkup. s. 13] kasvista (vaniljapalko). Tästä syystä sitä voitaisiin pitää yhdistetyn nimikkeistön nimikkeessä 1302 ja edellä mainituissa selityksissä tarkoitettuna kasviuutteena. Tämä vahvistetaan nimikettä 1302 koskevissa harmonoidun järjestelmän selityksissä 03.0, 07.0, 10.0 ja 13.0, joista voidaan päätellä, että pelkästään uuttaminen liuottimella (esim. alkoholi) ei estä tavaran luokittamista nimikkeeseen 1302.
- 43 b) Tavaraa laimennetaan kuitenkin toisessa jalostusvaiheessa (niin ikään ennen tuontia) niin vahvasti alkoholilla ja vedellä, että siitä noin 95 prosenttia (painoprosenttia) koostuu näistä kahdesta ainesosasta. Sitä vastoin kuivajäännös on vain 4,8 prosenttia (painoprosenttia) ja vaniljapitoisuus vain 0,5 prosenttia (painoprosenttia). Tämä kasviainesten vähäinen osuus puoltaa ennakkoratkaisua pyytäneen jaoston käsityksen mukaan sitä, että tavara oli tuonnin ajankohtana jo menettänyt mahdollisen luonteensa kasviuutteena.
- 44 Toisaalta yhdistetyn nimikkeistön nimikkeestä 1302 ja siihen liittyvistä selityksistä ei ilmene, miten suuri muiden kasviainesten osuus voi enintään olla, jotta tuotetta voidaan vielä pitää nimikkeistössä lähtökohtaisesti kasviuutteena, ja milloin muiden kasvipitoisten aineiden osuus on liian pieni, jotta se voitaisiin luokitella nimikkeeseen 1302, ja lähtökohtana on pidettävä korkeampaa jalostusastetta ja toista tariffinimikettä (riidanalaisessa tapauksessa nimike 3301 tai nimike 3302). Edelleen sitomattomista nimikettä 1302 koskevista harmonoidun järjestelmän selityksistä ilmenee, että standardointiin liittyvä jalostus ei ole esteenä luokittelemiselle nimikkeeseen 1302. Siitä ei ilmene, voidaanko näin pitkälle menevää laimentamista alkoholilla ja vedellä kuin riidanalaisessa tapauksessa on suoritettu pitää vielä standardisointina, vaikka sen tarkoituksena on – mitä kantaja on esittänyt – vaniljapitoisuuden säätäminen 0,5 prosenttiin (painoprosenttia). Tässä yhteydessä on lisäksi viitattava nimikettä 1302 koskevaan harmonoidun järjestelmän selitykseen 29.1, jonka mukaan kasvimehut ja -uutteen eivät kuulu tähän nimikkeeseen enää silloin, jos niihin on lisätty muita aineita siten, että ne ovat muuttuneet luonteeltaan ravintovalmisteiksi, lääkkeiksi jne. Myös tässä tapauksessa nimikkeeseen 1302 täsmällinen soveltamisala on epäselvä.
- 45 c) Ennakkoratkaisua pyytävä jaosto on tämän lisäksi epävarma yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 1302 sovellettavuudesta myös siksi, että 13 ryhmää

koskevan 1 huomautuksen ij kohdan nojalla uutetut oleohartsit (englannin kielellä extracted oleoresins, ranskan kielellä les oleoresines d'extraction) on nimenomaisesti jätetty nimikkeeseen 1302 ulkopuolelle. Tämä on tältä osin johdonmukaista, että uutetut oleohartsit kuuluvat nimikkeeseen 3301. Nimikettä 1302 koskevissa harmonoidun järjestelmän selityksessä 36.2 vahvistetaan niin ikään, että uutetut oleohartsit eivät kuulu tähän nimikkeeseen vaan nimikkeeseen 3301. Uutetut oleohartsit poikkeavat nimikkeeseen 1302 uutteista siinä, että 1) niitä saadaan luonnon huokoisista, raa'oisista kasviaineista [alkup. s. 14] (lähes aina mausteista tai aromaattisista kasveista), joko uuttamalla orgaanisilla liuottimilla tai ylikriittisellä nesteellä ja että 2) ne sisältävät haihtuvia, hyvänhajuisia aineita eikä haihtumattomia aromiaineita, jotka antavat mausteelle tai aromaattiselle kasville sille tyypillisen tuoksun ja maun (nimikettä 1302 koskeva harmonoidun järjestelmän selitys 36.5).

- 46 Koska FG:n lähtökohtana on riidanalaisessa tapauksessa se, että ...-vaniljauutteeseen sisältyvä vaniljasta saatu oleohartsi on uutettua oleohartsia, tavara pitäisi siten jättää yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 1302 ulkopuolelle 13 ryhmää koskevan 1 huomautuksen ij kohdan perusteella. Vastaavasti nimikkeistön järjestelmän mukaan myöskään sen alanimikkeet eivät tule enää kysymykseen (vrt. myös yleinen säännös 6).
- 47 d) Jos riidanalaisen asian kohteena olevan kaltaiset tavarat jätetään yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 1302 ulkopuolelle, kyseessä on kuitenkin tältä osin ristiriita, sillä vaniljasta saatu oleohartsi mainitaan nimenomaisesti alanimikkeessä 1302 19 05. Nimikettä 1302 koskevasta harmonoidun järjestelmän selityksestä 26.1 (joka sisältyy kasvimehuja ja -uutteita koskevaan A jaksoon) ilmenee samoin, että vaniljasta saatu oleohartsi kuuluu tähän nimikkeeseen. Jos nimike 1302 suljettaisiin kuitenkin pois, myöskään sen alanimikkeitä ei voitane enää soveltaa.
- 48 On tosin epäselvää, mikä soveltamisala jää yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeelle 1302 19 05 vielä silloin, kun nimikkeeseen 1301 luonnollinen oleohartsi (vrt. myös nimikettä 1302 koskevat harmonoidun järjestelmän selitykset 37.0 ja 38.1) ja nimikkeeseen 3301 uutettu oleohartsi on luokiteltava nimikkeeseen 3301. HZA:n näkemystä, jonka mukaan uutetun oleohartsin poistamisen nimikkeestä 1302 13 ryhmää koskevalla 1 huomautuksen ij kohdalla pitää käsittää vain muita oleohartseja kuin vaniljasta saatuja oleohartseja, ei voida ymmärtää tämän huomautuksen (yleinen säännös 1) sitovan sanamuodon perusteella, koska se ei sisällä tällaista erottelua.
- 49 Sellainen tulkinta, jonka mukaan vaniljasta saatu oleohartsi ei ole oleohartsi vaan kasviuute, ei myöskään vakuuta, koska se herättää kysymyksen siitä, miksi silloin yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 1302 19 05 ei ole valittu jotain toista vaniljauutteiden kuvausta.
- 50 3. Riidanalaisia tavaroita luokiteltaessa tulee kyseeseen myös yhdistetyn nimikkeistön nimike 3301, jonka tulkinta on niin ikään epävarma. Nimike 3301

käsittää ”haihtuvat öljyt (terpeenittömät tai terpeenipitoiset), myös jähmeät (concretes) ja vahaa poistamalla saadut nesteet (absolutes); resinoidit; uutetut oleohartsit; haihtuvien öljyjen väkevoidyt rasva-, rasvaöljy- ja vahaliuokset tai niiden kaltaiset liuokset, kylmänä uuttamalla (enfleurage) tai maseroimalla saadut; terpeenipitoiset sivutuotteet, joita saadaan poistettaessa terpeenejä haihtuvista öljyistä; [alkup. s. 15] haihtuvien öljyjen vesitisleet ja -liuokset”. Uutetut oleohartsit mainitaan nimenomaisesti nimikkeen sanamuodossa, ja myös 33 ryhmää koskevassa harmonoidun järjestelmän selityksessä 01.2 vahvistetaan, että uutetut oleohartsit on luokiteltava nimikkeeseen 3301.

- 51 Nimikettä 3301 koskevan harmonoidun järjestelmän selityksen 12.1 mukaan uutettuja oleohartseja saadaan luonnon huokoisista raa'oisista kasviaineista (lähes aina mausteista tai aromaattisista kasveista), joko uuttamalla orgaanisilla liuottimilla tai ylikriittisellä nesteellä. Nämä uutteen sisältävät haihtuvia hyvänhajuisia aineita (esim. haihtuvia öljyjä) sekä haihtumattomia aromiaineita (esim. hartseja, rasvaisia öljyjä tai väkeviä ainesosia), jotka antavat mausteelle tai aromaattiselle kasville sille tyypillisen tuoksun ja maun. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pitää käsitteitä liuotin [Lösemittel] (vrt. nimikettä 1302 koskeva harmonoidun järjestelmän selitys 02.0) ja liuotin [Lösungsmittel] (nimikettä 3301 koskeva harmonoidun järjestelmän selitys 12.1) tässä yhteydessä samaa tarkoittavina.
- 52 a) Riidanalaisessa tapauksessa arvioitava tavara uutetaan liuottimella (kantajan antamien tietojen mukaan etanolilla) vaniljapalosta, ja sitä laimennetaan myöhemmin alkoholilla ja vedellä. Tavarassa on näin ollen objektiivisesti ainesosia, joiden on oltava nimikkeeseen 3301 sanamuodon mukaan olemassa (vrt. yleinen säännös 1) ja joita vastaavasti myös FG kuvaa (osittain) uutetuksi oleohartsiksi.
- 53 Lisäksi tavarassa oli – kuten edellä mainittiin – tuontihetkellä enää vain 4,8 prosentin (painoprosenttia) kuivajäännös. Myös tämä korkea puhtausaste viittaa siihen, että niitä ei pidä enää luokitella yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 1302 vaan nimikkeeseen 3301, koska nimikkeeseen 1302 tavarat sisältävät suuremman osuuden muita kasviaineksia (vrt. nimikettä 1302 koskeva harmonoidun järjestelmän selitys 02.5).
- 54 b) Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin epävarmaa, onko ...-vaniljauute luokiteltava yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 3301. Vaniljasta saatu oleohartsi mainitaan nimenomaisesti alanimikkeessä 1302 19 05, mistä syystä rajaaminen nimikkeeseen 1302 on välttämätöntä (ks. edellä). Lisäksi 33 ryhmää koskevan 1 huomautuksen a kohdan mukaan nimikkeeseen 1302 kasviuutteet on jätetty tämän ryhmän ulkopuolelle. Myös nimikettä 3301 koskevista harmonoidun järjestelmän selityksistä 29.0 ja 30.1 ilmenee, että vaniljasta saatu oleohartsi ei kuulu nimikkeeseen 3301. Tämä puoltaa sitä, että tavaraa, joka – kuten ...-vaniljauute – sisältää vaniljasta saatua oleohartsiuutetta, ei voida luokitella nimikkeeseen 3301. Tästä syystä riidanalaisessa tapauksessa on ratkaisevan



tärkeää, miten nimikkeen 3301 uutettu oleohartsit on erotettava nimikkeen 1302 kasviuutteista. [alkup. s. 16]

- 55 4. Toisaalta myös yhdistetyn nimikkeistön nimikkeen 3301 rajaus herättää kysymyksiä nimikkeestä 3302. Nimike 3302 käsittää ”hyvähajusten aineiden seokset sekä yhteen tai useampaan tällaiseen aineeseen perustuvat seokset (myös alkoholiliuokset), jollaisia käytetään raaka-aineena teollisuudessa; muut hyvähajuisiin aineisiin perustuvat valmisteet, jollaisia käytetään juomien valmistukseen”.
- 56 Kuten lisäksi nimikettä 3302 koskevista harmonoidun järjestelmän selityksistä 01.0, 03.2 ja 06.5 ilmenee, tähän nimikkeeseen eivät kuulu ainoastaan useiden uutettujen oleohartsien sekoitukset. Yhdistetyn nimikkeistön nimike 3302 sisältää pikemminkin myös hyvähajuisiin aineisiin perustuvia sekoituksia. Kyseessä voivat sen mukaan olla yhden tai useamman hyvähajuisen aineen sekoitukset (haihtuvat öljyt, resinoidit, uutetut oleohartsit tai keinotekoiset aromiaineet), joihin lisätään myös ohennusaineita tai apuaineita, kuten kasviöljyjä, dekstroosia tai tärkkelystä.
- 57 a) Tämän toteamuksen vuoksi ...-vaniljauutteen tariffinimike voisi olla myös yhdistetyn nimikkeistön nimike 3302. Tavara sisältää vaniljasta saatua oleohartsiuutetta, joten se perustuu 33 ryhmää koskevassa 2 huomautuksessa ja nimikettä 3302 koskevassa harmonoidun järjestelmän selityksessä 06.5 tarkoitettuun hyvähajuiseen aineeseen. Lisäksi vaniljasta saatua oleohartsia laimennettiin lisäämällä siihen alkoholia ja vettä. Koska alkoholin osuus ...-vaniljauutteessa on 85 prosenttia (painoprosenttia), se on saattanut menettää luonteensa nimikkeessä 3301 tarkoitettuna uutettuna oleohartsina ja muuttua nimikkeessä 3302 tarkoitetuksi alkoholiliuokseksi. Tavara olisi luokiteltava tämän nimikkeen sisällä alanimikkeeseen 3302 10 90.
- 58 b) Ennakkoratkaisua pyytävä jaosto on kuitenkin epävarma yhdistetyn nimikkeistön nimikkeen 3302 tulkinnasta myös sen vuoksi, että sen soveltamisalaa ei voida rajata yksiselitteisesti nimikkeen 3301 soveltamisalan ulkopuolelle. Nimikkeen 3302 sanamuodosta tai sen tulkintaa varten annetuista selityksistä ei voida johtaa selviä sääntöjä siitä, kuinka paljon vettä tai alkoholia uutettuun oleohartsiin on lisättävä, jotta sitä ei ole enää luokiteltava nimikkeeseen 3301 vaan nimikkeeseen 3302.
- 59 Ennakkoratkaisua pyytävä jaosto tiedustelee lisäksi, onko se esteenä luokittelulle yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 3302, että Madagaskarilla uutettuun vaniljasta saatuun oleohartsiin lisätään Sveitsissä vain ainesosia, joita on jo käytetty vaniljasta saadun oleohartsin uuttamiseen vaniljapalosta ja joita on siten jo aikaisemmin pieninä pitoisuuksina tuotteessa, eli vettä ja alkoholia. Nimikettä 3301 koskevassa harmonoidun järjestelmän selityksessä 17.1 viitataan siihen, että uutetussa oleohartsissa on toisinaan vielä uuttamisen jälkeen pieniä määriä orgaanisia liuottimia, kuten esimerkiksi etyylialkoholia, tämä ei kuitenkaan [alkup. s. 17] vaikuta luokitteluun. Vaikka uuttamisesta saatavat jätetuotteet eivät

vaikuta tariffiluokitteluun, jaosto pohtii, miten tullihallinnon pitäisi yksittäistapauksessa todeta, mikä etanolin osuuden pitää olla, että kyseessä on (ainoastaan) uuttamalla saatu jätetuote, ja miten paljon etanolia tavaraan lisättiin uuttamisen päättymisen jälkeen. HZA on viittänyt tässä yhteydessä siihen, että tavaraa tutkimallakaan ei kyetty selvittämään, onko etanoli vaniljasta saadun oleohartsin uuttamisen jätetuote vai onko kyseessä tämän jälkeen lisätty etanoli. Edellä mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön, jonka mukaan tavaroiden tariffiluokittelu perustuu niiden objektiivisiin ainesosiin (ks. edellä), ja tulli-ilmoituksen tekijän oikeusvarmuuden sekä yhdistetyn nimikkeistön yhdenvertaisen soveltamisen kannalta jaosto pitää tätä huomion arvoisena vastaväitteenä.

- 60 Lisäksi myös nimikettä 3301 koskeva harmonoidun järjestelmän selitys 18.3 – joka ei tosin ole sitova – voisi viitata siihen, että alkoholin osuuden suurentaminen ei johda muutokseen yhdistetyn nimikkeistön nimikkeessä 3302. Tämän selityksen mukaan uutetut oleohartsit näet pysyvät nimikkeessä 3301, jos ne vain standardoidaan poistamalla tai lisäämällä osa olennaisista aineosista ja siten mukautetaan tiettyyn pitoisuuteen. Tätä vastaan on esitettävä, että tariffiluokittelu perustuu lähtökohtaisesti tavaran objektiivisiin ainesosiin ja nimikkeen sanamuotoon. Sen mukaan luokittelun kannalta on merkityksetöntä, mistä syystä tavaraan lisättiin etanolia.

#### V.

- 61 Myös se, miten riidanalaisista tapausta on arvioitava väkijuomaveroa koskevan lainsäädännön kannalta, on epävarmaa unionin oikeuden kannalta:
- 62 ...-vaniljauute on väkijuomaa sisältävä tavara, josta lähtökohtaisesti kannetaan BranntwMonG:n 130 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla, luettuna yhdessä 4 momentin kanssa, Saksan väkijuomavero. Nyt käsiteltävässä asiassa on tosin epävarmaa, onko ...-vaniljauutteen tuontiin sovellettava unionin oikeuteen perustuvaa BranntwMonG:n 152 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaista verovapautusta.
- 63 1. Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava tässä direktiivissä tarkoitettut tuotteet yhdenmukaistetusta valmisteverosta edellytyksin, jotka niiden on vahvistettava näiden valmisteverovapautuksien oikean ja välittömän soveltamisen varmistamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten torjumiseksi, kun nämä tuotteet on **[alkup. s. 18]** tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeiden ja enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholittomien juomien valmistukseen tarkoitettujen aromien valmistukseen.
- 64 Tämä säännös on pantu täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä BranntwMonG:n 152 §:n 1 momentin 5 kohdalla, jonka mukaan tuotteet vapautetaan verosta, jos niitä käytetään kaupallisesti ja denaturoimattomina aromiaineiden valmistamiseen, jotta niillä voidaan maustaa a) juomia, joiden alkoholipitoisuus on enintään 1,2



tilavuusprosenttia, tai b) muita elintarvikkeita, lukuun ottamatta väkijuomat ja muut alkoholijuomat.

- 65 2. Nyt käsiteltävän asian arvioimiseksi ratkaisevaa on, mitkä tavarat kuuluvat direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan 3 alakohdassa tarkoitettuihin veroetuuden saaneisiin aromeihin ja onko ...-vaniljauute tällainen aromi. Koska direktiivissä ei määritellä aromin käsitettä, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma edellä mainitun verovapautuksen tulkinnasta.
- 66 Euroopan komission valmisteverokomitea käsiteli jo 29. ja 30.9.1993 pidetyssä istunnossa aromien määritelmää pääsemättä tästä kuitenkaan yksimielisyyteen. Komission näkemyksen mukaan alkoholia pitäisi aina voida käyttää verovapaasti silloin, jos siitä valmistettuja tavaroita käytetään elintarvikkeiden ja alkoholittomien juomien maustamiseen. Aromien verovapaus pitäisi varmistaa erityisesti tiettyjen virvoitusjuomien (cola-juomat, limonadi) osalta, jotta niitä voidaan myydä veron lykkäämistä koskevan menettelyn ulkopuolella [– –].
- 67 Euroopan komission valmisteverokomitea on myöhemmin käsitellyt uudelleen aromeja koskevaa verovapautusta ja sen näkökulmasta täytettäviä direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja verovapautuksen edellytyksiä 19.11.2003 annetuissa suuntaviivoissa (asiakirja CED nro 458). Valmisteverokomitean edustajat olivat lähes yksimielisesti sitä mieltä, että direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukainen vapautus myönnetään valmistuksen tai tuonnin ajankohdasta aromeille, jotka kuuluvat yhdistetyn nimikkeistön nimikkeisiin 1302 19 30, 2106 90 20 ja 3302, siinä muodossa kuin ne olivat näiden suuntaviivojen voimassa olevan version hyväksymishetkellä. Siten kasviuutteiden keskinäiset seokset, juomien tai muiden elintarvikkeiden valmistukseen tarkoitettut (alanimike 1302 19 30, siinä muodossa kuin se oli voimassa 19.11.2003), alkoholipitoiset valmisteet (seokset), jollaisia käytetään juomien valmistukseen, muut kuin hyvänhajuisiin aineisiin perustuvat (alanimike 2106 90 20, siinä muodossa kuin se oli voimassa 19.11.2003), hyvänhajuisten aineiden seokset sekä yhteen tai useampaan tällaiseen aineeseen perustuvat seokset (myös alkoholiliuokset), [alkup. s. 19] jollaisia käytetään raaka-aineena teollisuudessa; muut hyvänhajuisiin aineisiin perustuvat valmisteet, jollaisia käytetään juomien valmistukseen (nimike 3302, siinä muodossa kuin se oli voimassa 19.11.2003), vapautetaan väkijuomaverosta.
- 68 Saksan liittotasavalta on hyväksynyt tämän 1.9.2014 ja antanut hallintosäännöksen, jonka mukaan tullihallinnon on vapautettava väkijuomaverosta yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 3302 ja nimikkeeseen 2106 90 20 tavarat sekä nimikkeeseen 1302 kasviuutteiden keskinäiset seokset, juomien tai muiden elintarvikkeiden valmistukseen tarkoitettut [– –]. Nimikkeeseen 3301 tavaroita ja nimikkeessä 1302 tarkoitettuja keskenään sekoittamattomia kasviuutteita ei sitä vastoin ole vapautettu väkijuomaverosta.
- 69 Tämän perusteella ...-vaniljauutetta ei vapautettaisi väkijuomaverosta, jos se olisi luokiteltava yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 3301, vaikka nimikkeeseen 3302

tavarat, jotka voivat sisältää enemmän alkoholia, on vapautettu tästä verosta. Jos se kuuluisi alanimikkeeseen 1302 19 05, verovapautus ei olisi sovellettavissa aromeihin siitä syystä, että ...-vaniljauute koostuu vain yhdestä kasviuutteesta eli vaniljasta saadusta oleohartsista, eikä kyseessä tästä syystä ole ennakkoratkaisua pyytävän jaoston mielestä kasviuutteiden keskinäinen seos. Muut ainesosat alkoholi ja vesi eivät ole kasviaineksia.

- 70 3. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, koskeeko direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukainen aromeja koskeva verovapautus tosiasiallisesti vain tavaroita, jotka kuuluvat valmisteverokomitean vahvistamiin yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeisiin. Tämä epävarmuus johtuu jo siitä, että direktiivistä 92/83 sen enempää kuin muistakaan unionin oikeussäännöistä ei voida johtaa tällaista rajoitusta. Direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdassa puhutaan yleisesti aromeista, eikä siihen sisälly verovapauden rajoittamista tiettyihin yhdistetyn nimikkeistön tavaroihin tai tavaroihin, joilla on tietty luonne. Verovapautta rajoitetaan vain siltä osin kuin siinä edellytetään tiettyjä käyttötarkoituksia ja rajoitetaan se koskemaan vain aromeja, joilla on tietty enimmäisalkoholipitoisuus. Direktiivin 92/83 verovapauden pitäisi siten sen 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan sanamuodon perusteella käsittää myös muita makua antavia aineita ja erityisesti myös keskenään sekoittamattomia kasviuutteita, koska myös tällaisia kasviuutteita samoin kuin aromeja voidaan käyttää elintarvikkeiden ja juomien [alkup. s. 20] valmistuksessa. Siten vältettäisiin myös edellä mainittu lopputulos, jonka mukaan nimikkeeseen 3302 tavaroista, jotka sisältävät mahdollisesti paljon alkoholia, ei pidä kantaa lainkaan väkijuomaveroa, mutta sitä kannetaan nimikkeeseen 3301 tavaroista, jotka sisältävät vähemmän alkoholia.
- 71 Verovapauden rajoittaminen 19.11.2003 annetuissa suuntaviivoissa (asiakirja CED nro 458) mainittuihin yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeisiin ei sovi myöskään yhteen yleisen kielenkäytön kanssa. Käsitteellä aromit (latinan kielellä aroma, kreikan kielellä äröma = mauste) tarkoitetaan sekä ”tunnusomaista miellyttävää makua, mausteista tuoksua; vahvaa, intensiivistä (hyvää) tuoksua; erityisesti kasviperäisen nautintoaineen tunnusomaista ominaismakua tai -tuoksua” että myös ”(keinotekoista) elintarvikkeiden makuainetta, aromaattista mausteainetta” ([www.duden.de](http://www.duden.de), hakusana Aroma).
- 72 Ennakkoratkaisupyynnön esittävä jaosto on tässä yhteydessä epävarma siitä, onko valmisteverokomitea ylipäänsä toimivaltainen rajoittamaan direktiivin 92/83 27 artiklan 1 kohdan e alakohdan soveltamisalaa tai tulkitsemaan sitä sen sanamuodosta (”aromit”, ”flavours”, ”arômes”) poikkeavalla tavalla rajoittavasti. Direktiivin 2008/118 44 artiklan mukaan valmisteverokomitea käsittelee ainoastaan yhteisön valmisteverosäännösten soveltamiseen liittyviä asioita. Tästä ei kuitenkaan ilmene toimivaltaa muuttaa johdettua yhteisön tai unionin oikeutta. Valmisteverokomitean toiminnalla pitää pikemminkin saavuttaa ainoastaan voimassa olevan unionin oikeuden yhtenäisen soveltaminen Euroopan komission avustamana (direktiivin 2008/118 43 artiklan 1 kohta).

- 73 Tätä ei kuitenkaan saavuteta aromien verovapautusta koskevilla valmisteverokomitean suuntaviivoilla (asiakirja CED nro 458), koska jäsenvaltiot Viro ja Romania eivät ole hyväksyneet niitä ja Yhdistynyt kuningaskunta on hyväksynyt ne vain osittain. Tästä syystä on olemassa – riippumatta esitetyistä aromeihin liittyvien unionin oikeussääntöjen tulkintaa koskevista epäilyksistä – myös epäyhtenäistä lainsäädännön soveltamista koskeva vaara.

TYÖASIAKIRJA