

Vec C-668/20

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

8. december 2020

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

7. júl 2020

Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

GmbH

Žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Hauptzollamt

BUNDESFINANZHOF (SPOLKOVÝ FINANČNÝ SÚD, NEMECKO)

UZNESENIE

v právnom spore

GmbH,

žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

[*omissis*]

proti

Hauptzollamt (hlavný colný úrad, Nemecko)
žalovanému a odporcovi v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

vo veci zatriedenia

siedmy senát

na zasadnutí 7. júla 2020 rozhodol:

V ý r o k

I. Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) sa predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Má sa podpoložka 1302 19 05 KN vykladať v tom zmysle, že do nej treba zatriediť aj extrahovanú olejoživicu vanilky riedenú etanolom a vodou, skladajúcu sa z približne 90 objemových % resp. 85 hmotnostných % etanolu, nanajvýš 10 hmotnostných % vody, 4,8 hmotnostných % sušiny a 0,5 hmotnostných % vanilínu, napriek tomu, že podľa poznámky 1 písm. ij) ku kapitole 13 KN extrahované olejoživice nepatria do položky 1302 KN?

2. Patrí tovar, akým je tovar opísaný v prvej prejudiciálnej otázke, medzi extrahované olejoživice v zmysle podpoložky 3301 90 30 KN?

3. Má sa podpoložka 3302 10 90 KN vykladať v tom zmysle, že tovar, akým je tovar opísaný v prvej prejudiciálnej otázke, treba zatriediť medzi zmesi vonných látok a zmesi (vrátane alkoholových roztokov) na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok druhov používaných ako suroviny v potravinárskom priemysle?

4. Patrí medzi esencie v zmysle článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 aj tovar podpoložky 1302 19 05 KN alebo extrahovaná olejoživica podpoložky 3301 90 30 KN?

II. Konanie sa prerušuje do rozhodnutia Súdneho dvora o prejudiciálnych otázkach.

O d ô v o d n e n i e

I.

- 1 Dňa 10. februára 2016 žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ďalej len „žalobkyňa“) deklarovala ... kg „zmesi vonných látok a zmesi na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok a ostatné prípravky na základe vonných látok“ do bezcolnej podpoložky (ďalej len „podpoložka“) 3302 10 90 kombinovanej nomenklatúry (ďalej len „KN“) na účely prepustenia tovaru do voľného obehu.
- 2 V prípade tohto tovaru ide o tmavohnedý, viskózný produkt so silnou vôňou získaný pôvodne pomocou rozpúšťadla (podľa údajov žalobkyne pomocou etanolu) z rastliny (vanilkový lusk), pochádzajúci z Madagaskaru a následne zriadený vo Švajčiarsku alkoholom a vodou a dovezený do Európskej únie. Po zriadení je tovar zlatistý, riedky a má silnú vanilkovú vôňu. Po zriadení sa skladá približne z 90 objemových % resp. 85 hmotnostných % etanolu, 4,8 hmotnostných % sušiny, nanajvýš 10 hmotnostných % vody a má priemerný obsah vanilínu 0,5 hmotnostných %.
- 3 Po tom, keď žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ [Hauptzollamt (hlavný colný úrad, ďalej len „HZA“)] stanovil najprv daň z obratu pri dovoze vo výške ... eur, HZA rozhodnutím z 25. apríla 2016 dodatočne vyrubil clo vo výške ... eur a daň z alkoholu vo výške ... eur, pretože už vychádzal z toho, že tovar treba zatriediť do podpoložky 1302 19 05 KN (colná sadzba 3 %), a preto podlieha aj dani z alkoholu.
- 4 Finanzgericht (finančný súd, ďalej len „FG“) rozhodol, že dodatočné vyrubenie cla a dane z alkoholu je zákonné. Dovezený tovar treba zatriediť do podpoložky 1302 19 05 KN. Je pravda, že nejde o čistú olejoživicu vanilky, ale o zmes olejoživice vanilky, alkoholu a vody. Olejoživica vanilky dáva tovaru podstatný charakter, a preto aj olejoživicu vanilky riedenú alkoholom a vodou treba zatriediť do položky 1302 harmonizovaného systému (ďalej len „HS“). Navyše, spracovanie týkajúce sa štandardizácie tovaru nemá vplyv na colné zaradenie. Vanilkový extrakt dovezený žalobkyňou nezískal charakter jedlých prípravkov ani pridaním iných látok, pretože alkohol a voda boli použité už pri extrahovaní olejoživice vanilky. Odhliadnuc od toho je olejoživica vanilky výslovne uvedená v podpoložke 1302 19 05 KN. Zatriedenie do podpoložky 3302 10 90 KN je vylúčené, keďže v prípade olejoživice vanilky nejde o vonnú látku.
- 5 Okrem toho, ...– vanilkový extrakt je tovarom podliehajúcim dani z alkoholu. Oslobodenie od dane vzťahujúce sa na určité potravinárske esencie sa neuplatní, pretože ...– vanilkový extrakt nie je získaný z viacerých druhov rastlín.

- 6 Žalobkyňa podala proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“. Tovar treba podľa nej zatriediť do podpoložky 3302 10 90 KN. Položka 3302 KN zahŕňa okrem iného zmesi na základe vonnej látky používanej ako surovina v priemysle. Vonnými látkami v tomto zmysle sú látky položky 3301 KN, kam patria okrem iného všetky extrahované olejoživice. Dovezený tovar obsahuje takúto extrahovanú olejoživicu. Odhliadnuc od toho zmiešaním produktu dovezeného z Madagaskaru s alkoholom a vodou, vykonaným vo Švajčiarsku, vznikol prípravok pre potravinársky priemysel. Žalobkyňa nepovažuje položku 1302 KN za uplatniteľnú, pretože extrahované olejoživice sú podľa poznámky 1 písm. ij) ku kapitole 13 KN z položky 1302 KN výslovne vylúčené.
- 7 Podľa žalobkyne sa okrem toho rozhodnutie finančného súdu zakladá na nesprávnom uplatnení práva týkajúceho sa dane z alkoholu. Oslobodenie od dane z alkoholu vzniká nezávisle od toho, či sa má dovezený tovar zatriediť do podpoložky 3302 10 90 KN alebo do podpoložky 1302 19 05 KN. FG nesprávne obmedzil rozsah oslobodenia esencií položky 1302 KN od dane na esencie zo zmesí rastlinných výťažkov. Tovar položky 3302 KN ani podľa názoru finančnej správy nepodlieha dani z alkoholu.

II.

- 8 Vnútroštátny súd prerušuje konanie o opravnom prostriedku „Revision“, ktoré prejednáva [omissis], a Súdnemu dvoru podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach [zopakovanie otázok uvedených vo výroku]:
- 9 [omissis]
- 10 [omissis]
- 11 [omissis]
- 12 [omissis]

III.

- 13 Podľa vnútroštátneho súdu na účely vyriešenia sporu je relevantná KN v znení vykonávacieho nariadenia Komisia (EÚ) 2015/1754 zo 6. októbra 2015, ktorým sa mení príloha I k nariadeniu Rady (EHS) č. 2658/87 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku [omissis] (Ú. v. EÚ L 285, 2015, s. 1). Podstatný je najmä príslušný rozsah uplatniteľnosti položiek 1302, 3301 a 3302 KN a podpoložiek 1302 19 05 KN, 3301 90 30 KN a 3302 10 90 KN. Pri ich výklade vznikajú pochybnosti, ktoré sú relevantné z hľadiska rozhodnutia sporu. Na účely vyriešenia sporu je okrem toho podstatný aj rozsah oslobodenia esencií od dane z alkoholu podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice Rady (EHS) č. 92/83 z 19. októbra 1992 o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje (ďalej len „smernica 92/83“) [omissis] (Ú. v. ES L 316,

1992, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206), pričom vnútroštátny súd má pochybnosti aj pri výklade tohto ustanovenia.

14 Uplatniteľné právo Únie:

Poznámky 1 písm. ij) ku kapitole 13:

Do položky 1302 patrí okrem iného výťažok zo sladkého drievka, výťažok z rimbaby, výťažok z chmeľu, výťažok z aloe a ópium.

Do tejto položky však nepatrí:

...

15

ij) silice, vrátane pevných a absolútnych, rezinoidy, extrahované olejoživice, vodné destiláty a vodné roztoky silíc, ako aj prípravky na základe vonných látok druhov používaných na výrobu nápojov (33. kapitola)

Položka 1302

KN:

1302

rastlinné šťavy a výťažky, pektínové látky, pektináty a pektáty; agar-agar a ostatné slizy a zahusťovadlá, tiež modifikované, získané z rastlinných produktov:

– rastlinné šťavy a výťažky:

1302 11 00

– ópium

...

1302 19

– ostatné:

1302 19 05

– olejoživica vanilky

16

Vysvetlivky k harmonizovanému systému (ďalej len „vysvetlivky k HS“) k položke 1301:

D) olejoživice sú výlučky, ktoré sa skladajú najmä z prchavých a živicových zložiek ...

16.1

17

Vysvetlivky k HS k položke 1302:

A) rastlinné šťavy a výťažky

01.0

Do tejto položky patria rastlinné šťavy a výťažky (rastlinné výrobky, ktoré sú obvykle získané bez vonkajšieho zásahu alebo vylúčené po narezaní alebo pomocou rozpúšťadiel), pokiaľ nie sú uvedené alebo zahrnuté v položkách s presnejším opisom tovaru...

02.0

18

Tieto šťavy a výťažky sa odlišujú od silíc, rezinoidov a extrahovaných olejoživíc položky 3301 tým, že odhliadnuc od prchavých, aromatických zložiek obsahujú oveľa vyšší podiel iných rastlinných zložiek (napr. chlorofyl, taníny, horčiny, uhľohydráty a iné extrahovateľné látky). 02.5

19

Sem patria napr. 03.0
 ...
 4) výťažok z rimbaby, získaný najmä z kvetov rôznych druhov rimbaby ..., organickými rozpúšťadlami... 07.0
 ...
 7) výťažok zo ženšenu získaný vylúhovaním vo vode alebo v alkohole... 10.0
 ...
 9) podofylín, živicová látka získaná pomocou alkoholu z rozdrobených, sušených koreňových kusov rastliny *podophyllum peltatum*. 13.0
 ... 26.1
 21) olejoživica vanilky (niekedy nesprávne označovaná ako „rezinoid vanilky“ alebo „výťažok z vanilky“).
 ...
 Rastlinné šťavy a výťažky tejto položky sú vo všeobecnosti surovinami pre rôzne výrobné odvetvia. Do tejto položky viac nepatria, ak pridaním iných látok získajú charakter jedlých prípravkov, farmaceutických výrobkov atď. 29.1
 ...
 Do tejto položky nepatria silice, rezinoidy a extrahované olejoživice (položka 3301) ... 36.2
 Extrahované olejoživice sa od výťažkov v rámci tejto položky líšia tým, že 1. sú získané z prírodných, celulárnych surových rastlinných látok (väčšinou koreniny alebo aromatické rastliny) buď organickou extrakciou pomocou rozpúšťadiel alebo superkritickou fluidnou extrakciou a 2. obsahujú prchavé, aromatické látky popri neprchavých ochucujúcich látkach, ktoré určujú charakteristickú vôňu alebo chuť korenín alebo aromatických rastlín. 36.5
 Nepatria sem ani nižšie uvedené výrobky rastlinného pôvodu, ktoré sú zahrnuté v položkách s podrobným opisom tovaru: 37.0
 a) Prírodné gummy, živice, gummy a olejoživice (položka 1301). 38.1
 ...

Vysvetlivky ku kombinovanej nomenklatúre (ďalej len

„vysvetlivky ku KN“) k položke 1302:

Rastlinné výťažky položky 1302 sú rastlinné suroviny, ktoré sú získané napríklad extrakciou pomocou rozpúšťadiel a ďalej neboli chemicky modifikované alebo spracované. Inertné pomocné látky (napr. prostriedok proti spekaniu) a spracovanie týkajúce sa štandardizácie alebo mechanické spravovanie, akým je sušenie alebo filtrovanie, sú prípustné.

01.1

20

Poznámky k 33. kapitole:

1. Do tejto kapitoly nepatria:

a) prírodné olejoživice ani rastlinné výťažky položky 1301 alebo 1302;

...

2. Termín „vonné látky“ v zmysle položky 3302 sa vzťahuje len na látky položky 3301, na vonné zložky izolované z týchto látok alebo na syntetické aromatické vonné látky.

...

Položka 3301 KN:

3301 Silice (tiež deterpénované) vrátane pevných a absolútnych; rezinoidy; extrahované olejoživice; koncentráty silíc v tukoch, v nevysychateľných olejoch, vo voskoch alebo podobné, získané napustením alebo maceráciou týchto výrobkov; terpenické vedľajšie produkty z deterpenácie silíc; vodné destiláty a vodné roztoky silíc

...

3301 90 – Ostatné

3301 90 10 – Vedľajšie terpenické produkty z deterpenácie silíc:
– Extrahované olejoživice:

3301 90 21 – Zo sladkého drievka a chmeľu

3301 90 30 – Ostatné

...

21

Vysvetlivky k 33. kapitole:

Všetky silice a extrahované olejoživice položky 3301 sú získavané z rastlinných surovín. Zvolený proces extrahovania určuje druh získaného výrobku. Z určitých rastlín (napr. škorica) tak možno získať aj silice alebo extrahované olejoživice v závislosti od toho, či sa použije destilácia vodnou parou alebo extrakcia pomocou prírodných rozpúšťadiel.

01.2

22

Vysvetlivky k položke 3301:

...

Extrahované olejoživice, ktoré sú na trhu známe aj ako „upravené olejoživice“ alebo „korenisté olejoživice“, sú získavané z prírodných, celulárnych rastlinných surovín (väčšinou koreniny alebo aromatické rastliny) buď pomocou prírodných rozpúšťadiel alebo superkritickou fluidnou extrakciou. Tieto výťažky obsahujú prchavé aromatické zložky (napr. silice) a neprchavé ochucujúce zložky (napr. živice, oleje, zložky s ostrým pachom), ktoré určujú charakteristickú vôňu alebo chuť korenín alebo aromatických rastlín. Obsah silíc týchto extrahovaných olejoživíc sa veľmi líši v závislosti od korenín a aromatických rastlín. Tieto výrobky sa používajú najmä ako ochucovadlá v potravinárskom priemysle.

12.1

Do tejto položky nepatria

13.1

a) prírodné olejoživice (položka 1301)

14.1

...

Silice, rezinoidy alebo extrahované olejoživice občas obsahujú nepatrné množstvo prírodných rozpúšťadiel z extrakcie (napr. etylalkohol); to však nemá vplyv na ich zatriedenie.

17.1

23

Silice, rezinoidy a extrahované olejoživice, ktoré boli len štandardizované odstránením alebo pridaním časti hlavnej zložky, zostávajú v tejto položke, ak zloženie štandardizovaných výrobkov je v normálnych medziach ako pri výrobkoch tohto druhu v prírodnom stave. Silice a rezinoidy, ktoré boli frakcionované v takom rozsahu alebo spôsobom (s výnimkou odstránenia terpenických uhlíkovodíkov), že zloženie získaného výrobku sa podstatne odchyľuje od zloženia pôvodného výrobku, sú však [z tejto položky] vylúčené (vo všeobecnosti položka 3302). Z tejto položky sú ďalej vylúčené výrobky, ku ktorým boli pridané zložené riedidlá alebo nosiče, ako napríklad rastlinný olej, dextróza alebo škrob (vo všeobecnosti položka 3302).

18.3

...

Popri vyššie uvedených výnimkách do tejto položky nepatrí ani:

29.0

a) olejoživica vanilky, niekedy nesprávne označovaná ako „rezinoid vanilky“ alebo „výťažok z vanilky“ (položka 1302).

30.1

24

Položka 3302

KN:

3302

Zmesi vonných látok a zmesi (vrátane alkoholových roztokov) na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok druhov používaných ako suroviny v priemysle; ostatné

	prípravky na základe vonných látok druhov používaných na výrobu nápojov	
3302 10	– Druhy používané v potravinárskom alebo nápojovom priemysle	
3302 10 10 až	– Druhy používané v nápojovom priemysle	
3302 10 40		
3302 10 90	– Druhy používané v potravinárskom priemysle	

25

Vysvetlivky k položke 3302:

Patria sem tieto zmesi, za predpokladu, že sú surovinami v parfumérii, v potravinárskom priemysle (pri výrobe jemného pečiva a cukrárenských výrobkov na ochutenie nápojov atď.) alebo v iných priemyselných odvetviach, konkrétne pri výrobe mydla:

...
3) zmesi extrahovaných olejoživíc: 03.2

...
6) zmesi z jednej alebo niekoľkých vonných látok (silice, rezinoidy, extrahované olejoživice alebo syntetické ochucujúce látky) s pridanými riedidlami alebo nosičmi, akými je rastlinný olej, dextróza alebo škrob. 06.5

...

26 Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83:

1. Členské štáty oslobodia produkty podliehajúce tejto smernici od zosúladenej spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním:

...

e) ak sa produkt používa na výrobu esencií na prípravu potravín a nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 objemových % etanolu;

...

27 Článok 43 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 (ďalej len „smernica 2008/118“) o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS [omissis] (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12):

1. Komisii pomáha výbor uvádzaný ako „Výbor pre spotrebné dane“.

28 Článok 44 smernice 2008/118:

Výbor pre spotrebné dane okrem svojich úloh podľa článku 43 skúma záležitosti predložené jeho predsedom buď z vlastnej iniciatívy, alebo na žiadosť zástupcu členského štátu, ktoré sa týkajú uplatňovania ustanovení Spoločenstva o spotrebných daniach.

29 CED usmernenia Výboru Európskej komisie pre spotrebné dane č. 458 z 19. novembra 2003:

Otázky týkajúce sa uplatnenia právnych predpisov Spoločenstva v oblasti spotrebných daní

30

1.	<u>Pôvod</u>	Komisia
	<u>Kontext</u>	Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83/EHS
	<u>Predmet</u>	Preprava esencií v rámci Spoločenstva podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83/EHS CED č. 364 Rev. 1 a 432

31 Delegácie sa takmer jednohlasne zhodujú na tom, že oslobodenie podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83/EHS platí od okamihu výroby alebo dovozu vo vzťahu k esenciám, ktoré spadajú pod číselné znaky KN 1302 19 30, 2106 90 20 a 3302 v znení platnom v čase prijatia týchto usmernení.

32 Podpoložka 1302 19 30 KN v znení platnom 19. novembra 2003:

1302 19 30	Zmesi z rastlinných výťažkov určené na výrobu nápojov alebo potravín
------------	--

33 Podpoložka 2106 90 20 KN v znení platnom 19. novembra 2003:

2106 90 20	Zložené alkoholické prípravky, iné ako založené na vonných látkach, druhov používaných na výrobu nápojov
------------	--

34 Položka 3302 KN v znení platnom 19. novembra 2003:

3302	Zmesi vonných látok a zmesi (vrátane alkoholových roztokov) na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok druhov používaných ako surovina v priemysle; ostatné prípravky na základe vonných látok druhov používaných na výrobu nápojov
------	--

35 **Uplatniteľné vnútroštátne právo:**

§ 130 Gesetz über das Branntweinmonopol (zákon o liehovom monopole, ďalej len „BranntwMonG“) – z 8. apríla 1922 v znení zákona z 15. júla 2009 (Bundesgesetzblatt – BGB1. – I, 1870):

(1) Liehoviny a tovary (výrobky) obsahujúce lieh podliehajú v oblasti daní dani z alkoholu...

(4) Tovary obsahujúce lieh v zmysle odseku 1 sú iné tovary obsahujúce alkohol, než tie, ktoré sú uvedené v 22. kapitole kombinovanej nomenklatúry, ktoré sú vyrábané použitím liehu alebo obsahujú lieh, a ktorých obsah alkoholu v prípade

tekutého tovaru je vyšší ako 1,2 objemových %, pri netekutých tovaroch vyšší ako 1 hmotnostné %.

...

36 § 152 ods. 1 bod. 5 BranntwMonG v znení zákona z 21. júna 2013 (BGBl. I, 2221):

(1) Výrobky sú oslobodené od dane, pokiaľ sú používané na obchodné účely

...

5. v nedenaturovanej forme na výrobu esencií určených na dochucovanie:

a) nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 objemových %,

b) iných potravín, s výnimkou liehu a iných nápojov s obsahom alkoholu,

...

IV.

37 Pri výklade podpoložiek 1302 19 05 KN, 3301 90 30 KN a 3302 10 90 KN, ktoré prichádzajú do úvahy na účely zatriedenia dovezeného tovaru, existujú pochybnosti.

38 1. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ku ktorej sa priklonil vnútroštátny súd, rozhodujúce kritérium na účely colného zaradenia tovaru treba vo všeobecnosti hľadať v jeho objektívnych znakoch a vlastnostiach, ako sú stanovené v položkách a podpoložkách KN a v poznámkach k jednotlivým oddielom alebo kapitolám a podľa všeobecných pravidiel na interpretáciu kombinovanej nomenklatúry (ďalej len „všeobecné pravidlá“) (rozsudok Súdneho dvora vo veci GROFA a i. z 22. marca 2017, C-435/15 a C-666/15, EU:C:2017:232 [*omissis*]).

39 Okrem toho aj vysvetlivky a stanoviská k zatriedeniu sú dôležitým, aj keď nezáväzným prostriedkom pre výklad jednotlivých colných položiek (pozri rozsudok Súdneho dvora GROFA a i., EU:C:2017:232 [*omissis*]), a preto vnútroštátny súd popri vysvetlivkách odkazoval aj na právne predpisy Únie. Účel použitia výrobku možno zohľadniť, ak sa znenie ustanovení alebo vysvetliviek na toto kritérium odvoláva [*omissis*]. Rozhodujúca je pritom skutočnosť, či sa účel použitia odzrkadlil v objektívnych znakoch a vlastnostiach výrobku [*omissis*].

40 2. Podľa znenia položky 1302 KN do tejto položky patria rastlinné šťavy a výťažky; pektínové látky, pektináty a pektáty; agar-agar a ostatné slizy a zahusťovadlá, tiež modifikované, získané z rastlinných produktov.

41 Ako subsidiárne vyplýva z bodov 01.0 a 02.0 vysvetliviek k HS k položke 1302, do tejto položky patria rastlinné šťavy a výťažky (rastlinné výrobky, ktoré sú

obvykle získané bez vonkajšieho zásahu alebo vylúčené po narezaní alebo pomocou rozpúšťadiel), pokiaľ nie sú uvedené alebo zahrnuté v položkách s presnejším opisom tovaru. Tieto šťavy a výťažky sa podľa vysvetliviek k HS k položke 1302 odlišujú od silíc, rezinoidov a extrahovaných olejoživíc položky 3301 tým, že odhladnuc od prchavých, aromatických zložiek obsahujú oveľa vyšší podiel iných rastlinných zložiek (napr. chlorofyl, taníny, horčiny, uhľohydráty a iné extrahovateľné látky).

- 42 a) Tovar dovezený žalobkyňou je najprv v prvom kroku spracovania získaný pomocou rozpúšťadla (podľa tvrdenia žalobkyne pomocou etanolu) z rastliny (vanilkový lus). Možno ho preto považovať za rastlinný výťažok v zmysle položky 1302 KN a uvedených vysvetliviek. Potvrdzujú to príklady uvedené v bodoch 03.0, 07.0, 10.0 a 13.0 vysvetliviek k HS k položke 1302, z ktorých možno vyvodiť záver, že extrahovanie pomocou rozpúšťadla (napr. alkohol) nebráni zatriedeniu tovaru do položky 1301 KN.
- 43 b) Tovar je však v druhom kroku spracovania (tiež pred dovozom) natoľko zriedený alkoholom a vodou, že sa približne v 95 hmotnostných % skladá z týchto dvoch zložiek. Naproti tomu sušiny tvoria len 4,8 hmotnostných % a obsah vanilínu len 0,5 hmotnostných %. Tento nepatrný podiel rastlinných zložiek podľa vnútroštátneho súdu svedčí o tom, že tovar v čase dovozu už stratil prípadný charakter rastlinného výťažku.
- 44 Na druhej strane z položky 1302 KN a príslušných vysvetliviek nevyplýva, do akej miery musia byť podľa nomenklatúry prítomné rastlinné výťažky, aby bolo možné hovoriť o rastlinnom výťažku, a kedy je podiel rastlinných zložiek príliš nízky na zatriedenie do položky 1302 KN a treba vychádzať z vyššieho stupňa spracovania a iného colného zaradenia (v spornom prípade položka 3301 KN alebo 3302). Z nezáväzného bodu 01.1 vysvetliviek ku KN k položke 1302 jednako vyplýva, že spracovanie týkajúce sa štandardizácie nebráni zatriedeniu do položky 1302 KN. Z toho však nevyplýva, či také silné riedenie alkoholom a vodou, o aké ide v spornom prípade, možno ešte považovať za štandardizáciu, aj keď – podľa tvrdenia žalobkyne – slúži na dosiahnutie 0,5 hmotnostných % obsahu vanilínu. V tejto súvislosti treba odkázať aj na bod 29.1 vysvetliviek k HS k položke 1302, podľa ktorého rastlinné šťavy a výťažky nepatria viac do tejto položky, ak pridaním iným látok získali charakter jedlých prípravkov, farmaceutických výrobkov atď. Aj tu zostáva presný rozsah uplatniteľnosti položky 1302 vágny.
- 45 c) Okrem toho má vnútroštátny súd pochybnosti o uplatniteľnosti položky 1302 KN aj preto, lebo podľa poznámok 1 písm. ij) ku kapitole 13 extrahované olejoživice (po anglicky extracted oleoresins, po francúzsky les oleoresines d'extraction) sú výslovne vylúčené z položky 1302 KN. Je to logické v rozsahu, v akom sú extrahované olejoživice zahrnuté do položky 3301 KN. Aj bod 36.2 vysvetliviek k HS k položke 1302 potvrdzuje, že extrahované olejoživice nepatria do tejto položky, ale do položky 3301 HS. Extrahované olejoživice sa od výťažkov položky 1302 KN líšia tým, že 1. sú získané z prírodných, celulárnych

surových rastlinných látok (väčšinou koreniny alebo aromatické rastliny) buď organickou extrakciou pomocou rozpúšťadiel alebo superkritickou fluidnou extrakciou a 2. obsahujú prchavé, aromatické látky popri neprchavých ochucujúcich látkach, ktoré určujú charakteristickú vôňu alebo chuť korenín alebo aromatických rastlín (bod 36.5 vysvetliviek k HS k položke 1302).

- 46 Keďže FG v spornom prípade vychádza z toho, že olejoživica vanilky nachádzajúca sa vo ...– vanilkovom extrakte je extrahovanou olejoživcou, tovar preto musí byť podľa poznámky 1 písm. ij) ku kapitole 13 vylúčený z položky 1302 KN. Podľa systematiky nomenklatúry preto neprichádzajú do úvahy už ani jej podpoložky (pozri aj všeobecné pravidlá 6).
- 47 d) V prípade vylúčenia tovaru, akým je napríklad tovar v spornom prípade, z položky 1302 KN však v tejto súvislosti dochádza k rozporu, keďže olejoživica vanilky je výslovne uvedená v podpoložke 1302 19 05 KN. Z bodu 26.1 vysvetliviek k HS k položke 1302 KN (nachádzajúceho sa v časti A týkajúcej sa rastlinných štiav a výťažkov) tiež vyplýva, že olejoživica vanilky patrí do tejto položky. Ak by však bola vylúčená položka 1302 KN, ani jej podpoložky by nebolo možné uplatniť.
- 48 Nie je však jasné, čo by potom zostalo v rozsahu uplatniteľnosti podpoložky 1302 19 05 KN, pretože prírodné olejoživice treba zatriediť do položky 1301 KN (pozri aj body 37.0 a 38.1 vysvetliviek k HS k položke 1302) a extrahované olejoživice do položky 3301 KN. Názor HZA, podľa ktorého vylúčenie extrahovaných olejoživíc z položky 1302 KN na základe poznámok 1 písm. ij) ku kapitole 13 sa vzťahuje na iné olejoživice, než sú olejoživice vanilky, podľa záväzného znenia týchto poznámok (všeobecné pravidlá 1) nie je prijateľný, pretože neobsahuje takúto diferenciaciu.
- 49 Výklad, podľa ktorého v prípade olejoživice vanilky nejde o olejoživicu, ale o rastlinný výťažok, tiež nie je presvedčivý, pretože tým vzniká otázka, prečo potom v podpoložke 1302 19 05 KN nezvolili iné označenie pre výťažky vanilky.
- 50 3. Na účely zatriedenia sporného tovaru prichádza do úvahy aj položka 3301 KN, ktorej výklad je tiež sporný. Položka 3301 KN zahŕňa „silice (tiež deterpenované) vrátane pevných a absolútnych; rezinoidy; extrahované olejoživice; koncentráty silíc v tukoch, v nevysychateľných olejoch, vo voskoch alebo podobné, získané napustením alebo maceráciou týchto výrobkov; terpenické vedľajšie produkty z deterpenácie silíc; vodné destiláty a vodné roztoky silíc“. Znenie položky výslovne uvádza extrahované olejoživice a aj bod 01.2 vysvetliviek k HS ku kapitole 33 potvrdzuje, že extrahované olejoživice treba zatriediť do položky 3301 KN.
- 51 Extrahované olejoživice sú podľa bodu 12.1 vysvetliviek k HS k položke 3301 získavané z prírodných, celulárnych rastlinných surovín (väčšinou koreniny alebo aromatické rastliny) buď pomocou prírodných rozpúšťadiel alebo superkritickou fluidnou extrakciou. Tieto výťažky obsahujú prchavé aromatické zložky (napr.

silice) a neprchavé ochucujúce zložky (napr. živice, oleje, zložky s ostrým pachom), ktoré určujú charakteristickú vôňu alebo chuť korenín alebo aromatických rastlín. Pojmy rozpúšťací prostriedok (pozri bod 02.0 vysvetliviek k HS k položke 1302) a rozpúšťadlo (pozri bod 12.1 vysvetliviek k položke 3301) považuje vnútroštátny súd v tejto súvislosti za pojmy rovnakého významu.

- 52 a) Tovar posudzovaný v prejednávacom prípade je získaný pomocou rozpúšťadla (podľa tvrdenia žalobkyne pomocou etanolu) z vanilkového lusku a neskôr zriedený alkoholom a vodou. Tovar teda má objektívne zložky, ktoré podľa znenia položky 3301 KN musia byť prítomné (pozri všeobecné pravidlá 1), a preto aj FG ho (čiastočne) označuje za extrahovanú olejoživicu.
- 53 Navyše v čase dovozu tovaru tvorili sušiny – ako už bolo uvedené – len 4,8 hmotnostných % tovaru. Aj táto vysoká čistota poukazuje na to, že už nemá byť zatriedený do položky 1302 KN, ale do položky 3301 KN, lebo tovar patriaci do položky 1302 KN má vyšší podiel iných rastlinných látok (pozri bod 02.5 vysvetliviek k HS k položke 1302).
- 54 b) V spornom prípade sú predsa pochybnosti o zatriedení ...– vanilkového extraktu do položky 3301 KN. Olejoživica vanilky je výslovne uvedená v podpoložke 1302 19 05 KN, a preto je potrebné vymedzenie vo vzťahu k položke 1302 KN (pozri vyššie). Do tejto kapitoly ďalej podľa poznámok 1 písm. a) ku kapitole 33 nepatria rastlinné výťažky položky 1302. Aj z bodov 29.0 a 30.1 vysvetliviek k HS k položke 3301 vyplýva, že olejoživica vanilky nepatrí do položky 3301. To svedčí o tom, že tovar, akým je ...– vanilkový extrakt, obsahujúci extrahovanú olejoživicu vanilky, nemožno zatriediť do položky 3301 KN. V spornom prípade má preto rozhodujúci význam, akým spôsobom sa vymedzia extrahované olejoživice položky 3301 KN voči rastlinným výťažkom položky 1302 KN.
- 55 4. Na druhej strane aj z vymedzenia položky 3301 KN voči položke 3302 KN vznikajú otázky. Položka 3302 KN zahŕňa „Zmesi vonných látok a zmesi (vrátane alkoholových roztokov) na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok druhov používaných ako suroviny v priemysle; ostatné prípravky na základe vonných látok druhov používaných na výrobu nápojov“.
- 56 Ako vyplýva z bodov 01.0, 03.2 a 06.5 vysvetliviek k HS k položke 3302, do tejto položky nepatria len zmesi niekoľkých extrahovaných olejoživíc. Naopak, položka 3302 KN zahŕňa aj zmesi na základe jednej vonnej látky. Môže teda ísť o zmesi jednej alebo niekoľkých vonných látok (silice, rezinoidy, extrahované olejoživice alebo syntetické ochucujúce látky) s pridanými riedidlami alebo nosičmi, akými je rastlinný olej, dextróza alebo škrob.
- 57 a) Na základe tohto zistenia teda na účely zatriedenia ...– vanilkového extraktu prichádza do úvahy aj položka 3302 KN. Tovar obsahuje extrahovanú olejoživicu vanilky, a tak sa zakladá na vonnej látke v zmysle poznámky 2 ku kapitole 33 KN a bodu 06.5 vysvetliviek k HS k položke 3302. Olejoživica

vanilky bola navyše zriedená pridaním alkoholu a vody. V dôsledku vysokého obsahu alkoholu vo výške 85 hmotnostných % mohol ...– vanilkový extrakt stratiť svoj charakter extrahovanej olejoživice v zmysle položky 3301 KN a stať sa alkoholovým roztokom v zmysle položky 3302 KN. V rámci tejto položky by sa mal tovar zatriediť do podpoložky 3302 10 90 KN.

- 58 b) Vnútroštátny súd však má pochybnosti aj v súvislosti s výkladom položky 3302 KN, pretože jej rozsah uplatniteľnosti sa nedá zreteľne oddeliť od rozsahu uplatniteľnosti položky 3301 KN. Ani zo znenia položky 3302 KN, ani z vysvetliviek k tejto položke nevyplývajú jasné pravidlá, aké množstvo pridanej vody alebo alkoholu treba k tomu, aby extrahovanú olejoživicu nebolo viac možné zatriediť do položky 3301 KN, ale do položky 3302 KN.
- 59 Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či bráni zatriedeniu do položky 3302 KN skutočnosť, že k olejoživici vanilky získanej na Madagaskare boli vo Švajčiarsku pridané iba zložky, ktoré už boli použité pri získaní olejoživice vanilky z vanilkového lusku, a preto už boli prítomné v nepatrnom množstve, a to voda a alkohol. Bod 17.1 vysvetliviek k HS k položke 3301 poukazuje na to, že extrahované olejoživice občas obsahujú nepatrné množstvo prírodných rozpúšťadiel z extrakcie, ako napr. etylalkohol, čo však nemá vplyv na ich zatriedenie. Aj keď zvyšky z extrakcie nemajú vplyv na zatriedenie, vnútroštátny súd sa pýta, ako má colná správa v individuálnom prípade zistiť, pri akom podiele etanolu ide (len) o zvyšky z extrakcie a koľko etanolu bolo pridaného do výrobku po skončení extrakcie. HZA v tejto súvislosti poukázal na to, že ani preskúmaním tovaru nemožno zistiť, či v prípade etanolu ide o zvyšky zo získania olejoživice vanilky alebo o neskôr pridaný etanol. Vychádzajúc z judikatúry Súdneho dvora spomínanej v úvode, podľa ktorej na účely zatriedenia tovaru sú podstatné jeho objektívne znaky a vlastnosti (pozri vyššie), a vzhľadom na právnu istotu deklaranta, ako aj na jednotné uplatnenie KN, to vnútroštátny súd považuje za pozoruhodnú námietku.
- 60 Okrem toho aj bod 18.3 vysvetliviek k HS k položke 3301, ktorý však nie je záväzný, môže poukazovať na to, že zvýšenie podielu alkoholu nevedie k preradeniu do položky 3302 KN. Podľa týchto vysvetliviek totiž extrahované olejoživice zostávajú v položke 3301 KN, ak boli len štandardizované odstránením alebo pridaním časti hlavnej zložky, a teda nastavené na určitý stupeň účinku. Proti tomu treba namietat, že na účely zatriedenia sú v zásade podstatné objektívne zložky tovaru a znenie položky. Z hľadiska zatriedenia preto nie je relevantné, z akého dôvodu bol k výrobku pridaný etanol.

V.

- 61 Sporné je aj posúdenie sporného prípadu z hľadiska práva v oblasti dane z alkoholu:
- 62 ...– vanilkový extrakt je tovarom s obsahom liehu a podľa § 130 ods. 1 prvej vety v spojení s odsekom 4 BranntwMonG v zásade podlieha nemeckej dani

z alkoholu. V spornom prípade je však sporné, či sa má na dovoz ...– vanilkového extraktu uplatniť oslobodenie od dane podľa § 152 ods. 1 bodu 5 BranntwMonG, vyplývajúce z práva Únie.

- 63 1. Podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 členské štáty oslobodia produkty podliehajúce tejto smernici od zosúladenej spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním, ak sa produkt používa na výrobu esencií na prípravu potravín a nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 objemových % etanolu.
- 64 Toto ustanovenie bolo do vnútroštátneho práva prebraté ustanovením § 152 ods. 1 bodu 5 BranntwMonG, podľa ktorého výrobky sú oslobodené od dane, pokiaľ sú používané na obchodné účely v nedenaturovanej forme na výrobu esencií určených na dochucovanie a) nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 objemových % alebo b) iných potravín, s výnimkou liehu a iných nápojov s obsahom alkoholu.
- 65 2. Pre posúdenie sporného prípadu je rozhodujúce, aký tovar patrí medzi esencie oslobodené od dane v zmysle článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83, a či ...– vanilkový extrakt je esenciou v takomto zmysle. Keďže smernica nedefinuje pojem esencia, vnútroštátny súd má pochybnosti o výklade uvedeného oslobodenia od dane.
- 66 Výbor Európskej komisie pre spotrebne dane sa už na zasadnutí 29. a 30. septembra 1993 zaoberal definíciou esencií, nedospel však k jednotnému záveru. Podľa Komisie by použitie alkoholu malo byť oslobodené od dane vždy, ak z neho vyrobený tovar je určený na dochucovanie potravín a nealkoholických nápojov. Oslobodenie esencií od dane by malo byť zaručené najmä pri určitých osviežujúcich nápojoch (kola, limonáda), aby ich bolo možné zohnať mimo režimu pozastavenia dane [*omissis*].
- 67 Výbor Európskej komisie pre spotrebne dane sa neskôr opäť zaoberal oslobodením esencií od dane a podmienky oslobodenia od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83, ktoré treba podľa neho splniť, zhrnul v CED usmerneniach č. 458 z 19. novembra 2003. Delegácie výboru pre spotrebne dane sa takmer jednohlasne zhodli na tom, že oslobodenie od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 platí od okamihu výroby alebo dovozu vo vzťahu k esenciám, ktoré spadajú pod číselné znaky KN 1302 19 30, 2106 90 20 a 3302 v znení platnom v čase prijatia týchto usmernení. Od dane z alkoholu by teda mali byť oslobodené: zmesi z rastlinných výťažkov určené na výrobu nápojov alebo potravín (podpoložka 1302 19 30 KN v znení platnom 19. novembra 2003), zložené alkoholické prípravky, iné ako založené na vonných látkach, druhov používaných na výrobu nápojov (podpoložka 2106 90 20 KN v znení platnom 19. novembra 2003), zmesi vonných látok a zmesi (vrátane alkoholových roztokov) na základe jednej alebo niekoľkých týchto látok druhov používaných

ako surovina v priemysle; ostatné prípravky na základe vonných látok druhov používaných na výrobu nápojov (položka 3302 KN v znení platnom 19. novembra 2003).

- 68 Spolková republika Nemecko to 1. septembra 2014 schválila a vydala správny predpis, podľa ktorého colná správa musí oslobodiť od dane z alkoholu tovar položky 3302 KN, položky 2106 90 20 KN a zmesi z rastlinných výťažkov určené na výrobu nápojov alebo potravín ex položky 1302 KN [*omissis*]. Naopak, tovar položky 3301 KN a rastlinné výťažky položky 1302 KN, ktoré sa nepovažujú za zmesi z rastlinných výťažkov, nie sú oslobodené od dane z alkoholu.
- 69 Vychádzajúc z toho ...– by vanilkový extrakt nebol oslobodený od dane z alkoholu, pokiaľ sa má zatriediť do položky 3301 KN, hoci tovar položky 3302 KN, ktorý môže obsahovať viac alkoholu, od tejto dane oslobodený je. Ak by patril do podpoložky 1302 19 05 KN, oslobodenie od dane vzťahujúce sa na esencie by nebolo uplatniteľné preto, lebo ...– vanilkový extrakt sa skladá iba z jedného rastlinného výťažku, a to olejoživice vanilky, a preto podľa vnútroštátneho súdu nejde o zmes z rastlinných výťažkov. Ďalšie zložky, alkohol a voda, nie sú rastlinnými látkami.
- 70 3. Vnútroštátny súd má však pochybnosti, či sa oslobodenie esencií od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 skutočne vzťahuje len na tovar podpoložiek KN stanovených výborom pre spotrebné dane. Tieto pochybnosti vyplývajú už len z toho, že ani zo smernice 92/83, ani z iných predpisov práva Únie nemožno vyvodit' takéto obmedzenie. Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 skôr hovorí všeobecne o esenciách a neobsahuje žiadne obmedzenie oslobodenia od dane na tovar KN alebo tovar určitej povahy. Oslobodenie od dane je obmedzené len v rozsahu, v akom predpokladá určité ciele použitia a obmedzuje sa na esencie s určitým maximálnym obsahom alkoholu. Vychádzajúc zo znenia článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 sa tak oslobodenie od dane musí vzťahovať aj na iné ochucovadlá a najmä na rastlinné výťažky, ktoré sa nepovažujú za zmesi rastlinných výťažkov, o to viac, že aj takéto rastlinné výťažky sa môžu rovnako ako esencie použiť pri príprave potravín a nápojov. Nedošlo by teda ani k spomínanému záveru, že tovar položky 3302 KN, ktorý za určitých okolností obsahuje veľa alkoholu, nepodlieha dani z alkoholu, zatiaľ čo tovar položky 3301 KN, ktorý obsahuje menej alkoholu, áno.
- 71 Obmedzenie oslobodenia od dane na podpoložky KN uvedené v CED usmerneniach č. 458 z 19. novembra 2003 navyše nie je v súlade s bežnou rečou. Pod pojmom esencia (lat. aroma, gr. äröma = korenie) sa totiž myslí tak „výrazná príjemná chuť, korenistá vôňa; silná, intenzívna (príjemná) vôňa; výrazná jedinečná chuť alebo vôňa, najmä rastlinnej pôživatiny“, ako aj „(umelé) ochucovadlo potravín, aromatická korenina“ (www.duden.de pod heslom Aroma).
- 72 V tejto súvislosti má vnútroštátny súd pochybnosti, či výbor pre spotrebné dane má vôbec právomoc obmedziť rozsah uplatniteľnosti článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 alebo ho vykladať reštriktívne, a teda odchyľne od jeho znenia

(„Aromen“, „flavours“, „arômes“). Podľa článku 44 smernice 2008/118 totiž výbor pre spotrebné dane skúma iba záležitosti, ktoré sa týkajú uplatňovania ustanovení Spoločenstva o spotrebných daniach. Z toho však nevyplýva právomoc zmeniť sekundárne právo Spoločenstva resp. Únie. Činnosťou výboru pre spotrebné dane sa má skôr len dosiahnuť jednotné uplatňovanie platného práva Únie členskými štátmi a podporiť Európska komisia (článok 43 ods. 1 smernice 2008/118).

- 73 CED usmerneniami výboru pre spotrebné dane č. 458 týkajúcimi sa oslobodenia esencií od dane sa to však nepodarilo dosiahnuť, pretože členské štáty Estónsko a Rumunsko ich neschválili a Veľká Británia len čiastočne. Odhliadnuc od uvedených pochybností o výklade predpisov práva Únie týkajúcich sa esencií preto aj z tohto dôvodu existuje riziko nejednotného uplatňovania práva.