

Zadeva C-668/20

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

8. december 2020

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

7. julij 2020

Tožeča stranka in revidentka:

GmbH

Tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku:

Hauptzollamt

BUNDESFINANZHOF (ZVEZNO FINANČNO SODIŠČE, NEMČIJA)

SKLEP

v sporu

GmbH,

tožeča stranka in revidentka,

[...] (ni prevedeno)

proti

Hauptzollamt,

tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku,

zaradi uvrstitve

je VII. senat

na seji 7. julija 2020 sklenil:

I z r e k

I. Sodišču Evropske unije (Sodišče) se v predhodno odločanje predložijo ta vprašanja:

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

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

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

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

II. Postopek se prekine do odločitve Sodišča o vprašanjih za predhodno odločanje.

O b r a z l o ž i t e v

I.

- 1 Tožeča stranka in revidentka (tožeča stranka) je 10. februarja 2016 pod tarifno podštevilko 3302 10 90 kombinirane nomenklature (v nadaljevanju: KN), ki je oproščena carine, za sprostitev v prosti promet deklarirala [...] kg „mešanic dišav in mešanic na osnovi ene ali več teh snovi, ki se uporabljajo kot surovine v industriji hrane, v obravnavanem primeru: vanilijev ekstrakt [...]“.
- 2 Pri tem proizvodu gre za židek, temnorjav proizvod s poreklom z Madagaskarja, ki ima močen vonj in se prvotno s pomočjo topila (v skladu z navedbami tožeče stranke s pomočjo etanola) pridobi iz rastline (stroka vanilije), nato pa se v Švici razredči z alkoholom in vodo ter uvozi v EU. Po razredčenju je proizvod zlatorjave barve in zelo tekoč ter ima močen vonj po vaniliji. Po razredčenju je proizvod sestavljen iz približno 90 % (v/v) oziroma 85 % (m/m) etanola, 4,8 % (m/m) suhega ostanka in največ 10 % (m/m) vode, njegova povprečna vsebnost vanilije pa je 0,5 % (m/m).

- 3 Potem ko je tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku (Hauptzollamt (glavni carinski urad, Nemčija) – v nadaljevanju: HZA –) najprej odmerila samo prometni davek pri uvozu v višini [...] EUR, je z odločbo z dne 25. aprila 2016 naknadno odmerila carino v višini [...] EUR in davek na alkohol v višini [...] EUR, ker je od tedaj izhajala iz tega, da je treba proizvod uvrstiti pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN (stopnja dajatve 3 %) in ga je treba zato obdavčiti tudi z davkom na alkohol.
- 4 Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija; v nadaljevanju: FG) je razsodilo, da je naknadna odmera carine in davka na alkohol zakonita. Uvoženi proizvod naj bi bilo treba uvrstiti pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN. Šlo naj sicer ne bi za čisto vanilijevo oljno smolo, ampak za mešanico vanilijeve oljne smole, alkohola in vode. Vendar naj bi vanilijeva oljna smola dajala proizvodu bistveni značaj, zaradi česar naj bi bilo treba tudi vanilijevo oljno smolo, razredčeno z alkoholom in vodo, uvrstiti pod tar. št. 1302 harmoniziranega sistema (v nadaljevanju: HS). Poleg tega naj s standardizacijo povezana predelava proizvoda ne bi vplivala na tarifno uvrstitev. Vanilijev ekstrakt, ki ga je uvozila tožeča stranka, naj tudi zaradi dodatka drugih snovi ne bi dobil narave živil, ker naj bi bila alkohol in voda uporabljena tudi že pri ekstrahiranju vanilijeve oljne smole. Poleg tega naj bi bila vanilijeva oljna smola izrecno navedena pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN. Uvrstitev pod tarifno podštevilko 3302 10 90 KN naj ne bi bila mogoča, saj vanilijeva oljna smola ni dišava.
- 5 Poleg tega naj bi bil vanilijev ekstrakt [...] proizvod, obdavčljiv z davkom na alkohol. Oprostitev za nekatere arome za živila naj ne bi bila upoštevana, ker naj vanilijev ekstrakt [...] ne bi bil pridobljen iz več rastlinskih vrst.
- 6 Tožeča stranka je zoper to sodbo vložila revizijo. Meni, da je treba proizvod uvrstiti pod tarifno podštevilko 3302 10 90 KN. Tar. št. 3302 KN naj bi med drugim zajemala mešanice na osnovi dišave, ki se uporabljajo kot surovine v industriji. Dišave v tem smislu naj bi bile snovi iz tar. št. 3301 KN, h katerim naj bi spadale med drugim vse ekstrahirane oljne smole. Uvoženi proizvod naj bi vseboval tako ekstrahirano oljno smolo. Poleg tega naj bi s tem, da je bil proizvod, ki je bil kupljen na Madagaskarju, v Švici zmešan z alkoholom in vodo, nastal pripravek za uporabo v industriji hrane. Tožeča stranka meni, da tar. št. 1302 KN ni upoštevana, ker naj izvlečki oljnih smol v skladu z opombo 1, točka (ij), k poglavju 13 KN izrecno ne bi spadali pod tar. št. 1302 KN.
- 7 Tožeča stranka meni, da predhodna odločitev poleg tega temelji na napačni uporabi zakonodaje o davku na alkohol. Uvoženi proizvod naj ne bi bil obdavčljiv z davkom na alkohol ne glede na to, ali ga je treba uvrstiti pod tarifno podštevilko 3302 10 90 KN ali pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN. FG (finančno sodišče) naj bi obseg oprostitve arom iz tar. št. 1302 KN na podlagi napačne uporabe prava omejilo na arome iz sestavljenih rastlinskih ekstraktov. Tudi po mnenju uprave naj proizvodi iz tar. št. 3302 KN ne bi bili obdavčljivi z davkom na alkohol.

II.

- 8 Senat je prekinil revizijski postopek, ki poteka pred njim, [...] (ni prevedeno) in je Sodišču na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije v predhodno odločanje predložil ta vprašanja (ponovitev vprašanj iz izreka):
- 9 [...] (ni prevedeno)
- 10 [...] (ni prevedeno)
- 11 [...] (ni prevedeno)
- 12 [...] (ni prevedeno)

III.

- 13 Senat meni, da je za rešitev obravnavanega spora upoštevana KN na podlagi Izvedbene uredbe Komisije (EU) 2015/1754 z dne 6. oktobra 2015 o spremembi Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi [...] (ni prevedeno) (UL 2015, L 285, str. 1). Zlasti so bistvena področja uporabe posameznih tarifnih števil 1302, 3301 in 3302 KN ter tarifnih podštevil 1302 19 05 KN, 3301 90 30 KN in 3302 10 90 KN. Pri njihovi razlagi se porajajo dvomi, ki so ključni za rešitev obravnavanega spora. Poleg tega je za rešitev obravnavanega spora bistven obseg oprostitve arom od plačila davka na alkohol na podlagi člena 27(1)(e) Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače – Direktiva 92/83 – [...] (ni prevedeno) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 206), ob razlagi katerega je senat prav tako v dvomih.

14 **Upošteveno pravo Unije:**

Opomba 1, točka (ij), k poglavju 13:

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

Pod to tarifno številko ne spadajo:

[...]

15

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

Tar. št. 1302

KN:

1302

Rastlinski sokovi in ekstrakti; pektinske snovi, pektinati in pektati; agar-agar in druge sluzi ter zgoščevalci, dobljeni iz rastlinskih proizvodov, modificirani ali

	nemodificirani:	
	– Rastlinski sokovi in ekstrakti:	
1302 11 00	– opija	
[...]		
1302 19	– drugi:	
1302 19 05	– vanilijeva oljna smola	
16		
	Pojasnjevalne opombe harmoniziranega sistema k tar. št. 1301:	
	(D) Oljne smole so izločki, sestavljene v glavnem iz hlapnih in smolastih komponent [...]	16.1
17		
	Pojasnjevalne opombe harmoniziranega sistema k tar. št. 1302:	
	(A) Rastlinski sokovi in ekstrakti	01.0
	Ta tarifna številka vključuje sokove in ekstrakte (rastlinski proizvodi, običajno dobljeni z naravnim izločanjem ali z zarezovanjem, ali z ekstrakcijo s pomočjo topil), pod pogojem, da niso navedeni ali zajeti v bolj specifičnih tarifnih številkah [...]	02.0
18		
	Ti sokovi in ekstrakti se razlikujejo od eteričnih olj, rezinoidov in ekstrahiranih oljnih smol iz tar. št. 3301 po tem, da poleg hlapnih dišavnih substanc vsebujejo precej velik delež drugih rastlinskih snovi (npr. klorofil, tanine, grenke sestavine, ogljikove hidrate in druge snovi za ekstrahiranje).	02.5
19		
	Mednje spadajo npr.:	03.0
	[...]	
	(4) Ekstrakt bolhača se pridobiva predvsem iz cvetov različnih vrst bolhača [...], z ekstrakcijo z enim izmed organskih topil [...]	07.0
	[...]	
	(7) Ekstrakt ginsenga, dobljen z ekstrakcijo s pomočjo vode ali alkohola [...]	10.0
	[...]	
	(9) Podofil, smolasta susbstanca, ki je ekstrahirana z alkoholom iz posušenih korenin <i>Podophyllum peltatum</i> .	13.0
	[...]	26.1
	(21) Vanilijeva oleo smola (včasih napačno imenovana kot „vaniljev resinoid“ ali „vaniljev ekstrakt“).	
	[...]	
	Rastlinski sokovi in ekstrakti iz te tarifne številke v splošnem	29.1

predstavljajo surovine za različne industrijske izdelke. Iz te tarifne številke pa so izključeni, v kolikor imajo zaradi dodatka drugih snovi lastnosti prehrabnih preparatov, zdravil itd.

[...]

Ta tarifna številka izključuje eterična olja, resinoide in ekstrakte oljnih smol (tar. št. 3301) [...] 36.2

Ekstrahirane oljne smole se razlikujejo od ekstraktov iz te tarifne številke po tem, da se (1) pridobivajo iz naravno celičastih surovih rastlinskih materialov (skoraj vedno iz začimb ali aromatičnih rastlin) ali z ekstrakcijo z organskimi topili ali z ekstrakcijo s super-kritičnim fluidom in (2) vsebujejo hlapne dišavne sestavine skupaj z nehlapnimi aromatičnimi sestavinami, ki definirajo karakteristični vonj ali okus začimbe ali aromatične rastline. 36.5

Ta tarifna številka izključuje tudi naslednje rastlinske proizvode, uvrščene v bolj specifičnih tarifnih številkah nomenklature: 37.0

(a) naravne gume, smole, gumijeve smole in oljne smole (tar. št. 1301). 38.1

[...]

Pojasnjevalne opombe kombinirane nomenklature k tar. št. 1302: Rastlinski ekstrakti pod tarifno številko 1302 so neobdelani, surovi rastlinski materiali, ki so dobljeni na primer z ekstrakcijo s topili in niso dodatno kemično spremenjeni ali predelani. Vendar so dovoljeni neaktivni dodatki (npr. sredstvo proti skepljenju) in s standardizacijo povezana predelava ali fizikalna obdelava, kot sta sušenje ali filtriranje. 01.1

20

Opombe k poglavju 33:

1. V to poglavje ne spadajo:

(a) naravne oljne smole in rastlinski ekstrakti iz tar. št. 1301 ali 1302;

[...]

2. Pojem „dišave“ pod tar. št. 3302 se nanaša samo na snovi iz tar. št. 3301, na dišeče sestavine, pridobljene iz teh snovi, ali na sintetične arome.

[...]

Tar. št. 3301 KN:

3301 Eterična olja (brez terpenov ali s terpeni), vključno ekstrakti z organskim topilom (Essences concretes) in iz njih pridobljeni ekstrakti z absolutnim alkoholom (Essences absolutes); rezinoidi; ekstrahirane oljne smole; koncentracije eteričnih olj v masteh, nehlapnih oljih, voskih ali podobnem, dobljeni z enfleražo ali z maceracijo; stranski terpenski proizvodi, dobljeni z deterpenacijo eteričnih olj; vodni destilati in vodne raztopine

	eteričnih olj	
	[...]	
	3301 90 – Drugo	
	3301 90 10 – terpenski stranski produkti deterpenizacije eteričnih olj:	
	– ekstrahirane oljne smole:	
	3301 90 21 – sladkih koreninic in hmelja	
	3301 90 30 – drugo	
	[...]	
21	Pojasnjevalne opombe harmoniziranega sistema k poglavju 33: Eterična olja in ekstrahirane oljne smole iz tar. št. 3301 so vsa pridobljena z ekstrakcijo rastlinskih materialov. Vrsta pridobljenega proizvoda je odvisna od načina ekstrakcije. V odvisnosti od vrste ekstrakcije (destilacija z vodno paro ali ekstrakcija z organskimi topili) se lahko na primer iz določene rastline (na primer cimet) dobi eterično olje ali ekstrahirano oljno smolo.	01.2
22	Pojasnjevalne opombe harmoniziranega sistema k tar. št. 3301: [...] Ekstrahirane oljne smole, ki so znane tudi pod nazivom "oljno smolni pripravki" ali "dišeče oljne smole", se vedno pridobivajo iz naravnih surovih celičnih rastlinskih materialov (običajno iz začimbnih ali aromatičnih rastlin), tako z ekstrakcijo v organskih topilih kot z ekstrakcijo s superkritičnimi plini. Ti ekstrakti vsebujejo hlapno dišečo osnovo (na primer eterično olje) in nehlapno aromatično osnovo (na primer smole, maščobna olja, ostre snovi), ki dajejo značilen vonj ali aromo rastline. Vsebnost eteričnih olj v teh ekstrahiranih oljnih smolah zelo niha in je odvisna od vrste aromatične rastline. Ti izdelki se uporabljajo predvsem kot aromatizacijska sredstva v prehrambeni industriji. Ta tarifna številka izključuje: (a) naravne oljne smole (tar. št. 1301) [...] Eterična olja, rezinoidi in ekstrahirane oljne smole vsebujejo včasih majhne količine organskih topil, ki so bila uporabljena ob njihovi ekstrakciji (na primer etilni alkohol), vendar jih to ne izloča iz te tarifne številke.	12.1 13.1 14.1 17.1
23	Eterična olja, rezinoidi in ekstrahirane oljne smole, ki so bili z odstranjevanjem ali dodajanjem nekaterih osnovnih sestavin samo	18.3

standardizirani, ostanejo uvrščeni pod to tarifno številko, pod pogojem, da je sestava standardiziranega izdelka še vedno v običajnem okviru, v katerem se nahaja v izdelku v naravnem stanju. Vendar pa so iz te tarifne številke izključeni eterična olja, rezinoidi in ekstrahirane oljne smole, ki so frakcionirani ali drugače modificirani (razen z odstranjevanjem terpenskih ogljikovodikov) v tolikšni meri, da se sestava tako dobljenega izdelka bistveno razlikuje od izhodiščnega izdelka (tar. št. 3302). Iz te tarifne številke so izključeni tudi izdelki, ki so jim dodana razredčila ali nosilci, kot so rastlinska olja, dekstroza ali škrob (tar. št. 3302).

[...]

Razen že navedenih izključitev, izključuje ta tarifna številka še: 29.0

(a) vanilijevo oljno smolo (včasih jo napačno imenujejo „vanilijev rezinoid“ ali „vanilijev ekstrakt“) (tar. št. 1302). 30.1

24

Tar. št. 3302

KN:

3302

Mešanice dišav in mešanice (vključno alkoholne raztopine) na osnovi ene ali več teh snovi, ki se uporabljajo kot surovine v industriji; drugi preparati na osnovi dišav, ki se uporabljajo v proizvodnji pijač

3302 10

– Za uporabo v industriji hrane in pijač

3302 10 10 do

– za uporabo v industriji pijač

3302 10 40

3302 10 90

– za uporabo v industriji hrane

25

Pojasnjevalne opombe harmoniziranega sistema k tar. št. 3302:

Ta tarifna številka vključuje naslednje mešanice, pod pogojem, da se uporabljajo kot surovine v parfumerijski, prehrabeni industriji ali industriji pijač (na primer za aromatizacijo slaščičarskih in prehrabnih izdelkov, pijač itd.) ali v drugih industrijah (na primer v industriji mil): 01.0

[...]

[...]

(3) mešanice ekstrahiranih oljnih smol 03.2

[...]

(6) mešanice ene ali več dišavnih snovi (eteričnih olj, rezinoidov, ekstrahiranih oljnih smol ali sintetičnih dišav) z dodanimi razredčili ali nosilci, kot so rastlinska olja, dekstroza ali škrob. 06.5

[...]

[...]

- 26 Člen 27(1)(e) Direktive 92/83:
 1. Države članice oprostijo plačila usklajene trošarine izdelke iz te direktive pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takih oprostitev in za preprečevanje davčnega izmikanja, izogibanja ali zlorabe:
 [...]
 (e) kadar se uporabijo za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo prehrabnih izdelkov in brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.;
- [...]
- 27 Člen 43 Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 (Direktiva 2008/118) o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS [...] (ni prevedeno) (UL 2009, L 9, str. 12):
 1. Komisiji pomaga odbor, ki se imenuje „Odbor za trošarine“.
- 28 Člen 44 Direktive 2008/118:
 Poleg nalog iz člena 43 Odbor za trošarine preuči vprašanja v zvezi z uporabo določb Skupnosti o trošarini, ki jih odpre predsednik Odbora za trošarine bodisi na lastno pobudo bodisi na zahtevo predstavnika države članice.
- 29 Smernica CED št. 458 Odbora za trošarine Evropske komisije z dne 19. novembra 2003:
 Vprašanja o uporabi določb Skupnosti o trošarinah
- 30
1. Avtor Komisija
dokumenta:
Sklic: člen 27(1)(e) Direktive 92/83/EGS
Predmet: prevoz arom znotraj Skupnosti v skladu s členom 27(1)(e) Direktive 92/83/EGS CED št. 364 Rev. 1 in 432
- 31 Delegacije skoraj soglasno zastopajo stališče, da se oprostitev na podlagi člena 27(1)(e) Direktive 92/83/EGS od proizvodnje ali uvoza prizna za arome, ki spadajo pod oznake 1302 19 30 KN, 2106 90 20 KN in 3302 KN v različici, veljavni ob sprejetju te smernice.
- 32 Tarifna podštevilka 1302 19 30 KN v različici, veljavni 19. novembra 2003:
 1302 19 30 sestavljeni rastlinski ekstrakti za proizvodnjo pijač ali živil
- 33 Tarifna podštevilka 2106 90 20 KN v različici, veljavni 19. novembra 2003:
 2106 90 20 sestavljeni alkoholni pripravki, razen tistih na osnovi aromatičnih snovi vrst, ki se uporabljajo pri proizvodnji pijač
- 34 Tar. št. 3302 KN v različici, veljavni 19. novembra 2003:

3302 mešanice dišav in mešanice (vključno alkoholne raztopine) na osnovi ene ali več teh snovi, ki se uporabljajo kot surovine v industriji; drugi preparati na osnovi dišav, ki se uporabljajo v proizvodnji pijač

35 Upoštevno nacionalno pravo:

Člen 130 Gesetz über das Branntweinmonopol „Branntweinmonopolgesetz“ (zakon o alkoholnem monopolu; v nadaljevanju: BranntwMonG) – z dne 8. aprila 1922 v različici, kot izhaja iz zakona z dne 15. julija 2009 (Bundesgesetzblatt – BGBI. – I, str. 1870):

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

4. Proizvodi, ki vsebujejo žganja, v smislu odstavka 1 so drugi alkoholni proizvodi, ki niso opredeljeni v poglavju 22 kombinirane nomenklature, ki se proizvajajo z uporabo žganj ali vsebujejo žganja in katerih vsebnost alkohola pri tekočih proizvodih presega 1,2 vol. %, pri netekočih proizvodih pa 1 masni odstotek.

[...]

36 Člen 152(1), točka 5, BranntwMonG v različici, kot izhaja iz zakona z dne 21. junija 2013 (BGBI. I, str. 2221):

1. Proizvodi so oproščeni plačila davka, če se uporabljajo v komercialne namene

[...]

5. nedenaturirani za proizvodnjo arom za aromatiziranje

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

(b) drugih živil, razen žganj in drugih alkoholnih pijač,

[...]

IV.

37 Razlaga tarifnih podštevil 1302 19 05 KN, 3301 90 30 KN in 3302 10 90 KN, ki so upoštevne za tarifno uvrstitev uvoženega proizvoda, je vprašljiva.

38 1. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, s katero se predložitveno sodišče strinja, je treba odločilno merilo za tarifno uvrstitev proizvodov na podlagi carinske zakonodaje na splošno iskati v njihovih objektivnih značilnostih in lastnostih, kot so določene v besedilu tarifnih števil in tarifnih podštevil KN in v opombah k oddelkom ali poglavjem, ter na podlagi Splošnih pravil za razlago

kombinirane nomenklature – Splošna pravila – (sodba Sodišča GROFA in drugi z dne 22. marca 2017, C-435/15 in C-666/15, EU:C:2017:232 [...]) (ni prevedeno)).

- 39 Poleg tega so pri razlagi pomena posameznih tarifnih številk precej v pomoč pojasnjevalne opombe in napotki za uvrstitev, ki pa nimajo zavezujočega učinka (glej sodbo Sodišča GROFA in drugi, EU:C:20.17:232 [...]) (ni prevedeno)), zaradi česar je predložitveni senat poleg določb prava Unije navedel tudi pojasnjevalne opombe. Namen uporabe proizvoda je lahko merilo, če je v besedilu določb ali v pojasnjevalnih opombah sklicevanje na to merilo [...]) (ni prevedeno). Pri tem je odločilno, ali se namen uporabe proizvoda odraža v njegovih objektivnih značilnostih in lastnostih [...]) (ni prevedeno).
- 40 2. Tar. št. 1302 KN v skladu s svojim besedilom zajema rastlinske sokove in ekstrakte; pektinske snovi, pektinate in pektate; agar-agar in druge sluzi ter zgoščevalce, dobljene iz rastlinskih proizvodov, modificirane ali nemodificirane.
- 41 Kot dodatno izhaja iz pojasnjevalnih opomb HS 01.0 in 02.0 k tar. št. 1302, ta tarifna številka vključuje sokove in ekstrakte (rastlinski proizvodi, običajno dobljeni z naravnim izločanjem ali z zarezovanjem, ali z ekstrakcijo s pomočjo topil), pod pogojem, da niso navedeni ali zajeti v bolj specifičnih tarifnih številkah. Ti sokovi in ekstrakti se na podlagi pojasnjevalne opombe HS 02.5 k tar. št. 1302 razlikujejo od eteričnih olj, rezinoidov in ekstrahiranih oljnih smol iz tar. št. 3301 po tem, da poleg hlapnih dišavnih substanc vsebujejo precej velik delež drugih rastlinskih snovi (npr. klorofil, tanine, grenke sestavine, ogljikove hidrate in druge snovi za ekstrahiranje).
- 42 (a) Proizvod, ki ga je uvozila tožeča stranka, se v prvi fazi predelave s pomočjo topila (v skladu z navedbami tožeče stranke s pomočjo etanola) pridobi iz rastline (stroka vanilije). Zato bi ga bilo mogoče šteti za rastlinski ekstrakt v smislu tar. št. 1302 KN in navedenih pojasnjevalnih opomb. To potrjujejo primeri iz pojasnjevalnih opomb HS 03.0, 07.0, 10.0 in 13.0 k tar. št. 1302, na podlagi katerih je mogoče sklepati, da zgolj ekstrakcija s topilom (npr. alkoholom) ne nasprotuje uvrstitvi proizvoda pod tar. št. 1302 KN.
- 43 (b) Vendar se proizvod v drugi fazi predelave (prav tako pred uvozom) tako močno razredči z alkoholom in vodo, da je v približno 95 % (m/m) sestavljen iz teh dveh sestavin. Suhi ostanek in vsebnost vanilina pa znašata samo 4,8 % (m/m) oziroma 0,5 % (m/m). Predložitveni senat meni, da je ta majhen delež rastlinskih sestavin argument za to, da proizvod ob uvozu nima več morebitne narave rastlinskega ekstrakta.
- 44 Po drugi strani iz tar. št. 1302 KN in pripadajočih pojasnjevalnih opomb ne izhaja, do kakšnega deleža drugih rastlinskih sestavin gre v skladu z nomenklaturjo še za rastlinski ekstrakt in kdaj je delež drugih rastlinskih sestavin premajhen za uvrstitev pod tar. št. 1302 KN ter je treba izhajati iz višje stopnje predelave in druge tarifne številke (v obravnavanem sporu tar. št. 3301 KN ali 3302 KN). Vendar iz nezavezujoče pojasnjevalne opombe KN 01.1 k tar. št. 1302 izhaja, da s

standardizacijo povezana predelava ne nasprotuje uvrstitvi pod tar. št. 1302 KN. Iz te pojasnjevalne opombe pa ne izhaja, ali je mogoče tako močno razredčenje z alkoholom in vodo kot v obravnavanem sporu še šteti za standardizacijo, čeprav je – po navedbah tožeče stranke – namenjena prilagoditvi vsebnosti vanilije na 0,5 % (m/m). V zvezi s tem je treba poleg tega opozoriti na pojasnjevalno opombo HS 29.1 k tar. št. 1302, v skladu s katero rastlinski sokovi in ekstrakti ne spadajo več pod to tarifno številko, če so zaradi dodatka drugih snovi dobili naravo živil, zdravil itd.. Tudi ob upoštevanju tega natančno področje uporabe tar. št. 1302 KN ostaja nejasno.

- 45 (c) Poleg tega je predložitveni senat v dvomih glede možnosti uporabe tar. št. 1302 KN tudi zato, ker v skladu z opombo 1, točka (ij), k poglavju 13 izvlečki oljnih smol (angleško extracted oleoresins, francosko les oleoresines d'extraction) izrecno ne spadajo pod tar. št. 1302 KN. To je logično zato, ker so ekstrahirane oljne smole zajete v tar. št. 3301 KN. Tudi pojasnjevalna opomba HS 36.2 k tar. št. 1302 potrjuje, da ekstrahirane oljne smole ne spadajo pod to tarifno številko, ampak pod tar. št. 3301 HS. Ekstrahirane oljne smole se razlikujejo od ekstraktov iz tar. št. 1302 KN po tem, da se 1. pridobivajo iz naravno celičastih surovih rastlinskih materialov (skoraj vedno iz začimb ali aromatičnih rastlin) ali z ekstrakcijo z organskimi topili ali z ekstrakcijo s super-kritičnim fluidom in 2. vsebujejo hlapne dišavne sestavine skupaj z nehlapnimi aromatičnimi sestavinami, ki definirajo karakteristični vonj ali okus začimbe ali aromatične rastline (pojasnjevalna opomba HS 36.5 k tar. št. 1302).
- 46 Ker FG (finančno sodišče) v obravnavanem sporu meni, da je vanilijeva oljna smola, ki jo vsebuje vanilijev ekstrakt [...], ekstrahirana oljna smola, se proizvoda v skladu z opombo 1, točka (ij), k poglavju 13 torej ne bi smelo uvrstiti pod tar. št. 1302 KN. Zato se ga v skladu s sistematiko nomenklature tudi ne bi več moglo uvrstiti pod njene tarifne podštevilke (glej tudi Splošna pravila, točka 6).
- 47 (d) Vendar je izključitvi proizvodov, kot so obravnavani, iz tar. št. 1302 KN mogoče ugovarjati zato, ker je vanilijeva oljna smola izrecno navedena pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN. Tudi iz pojasnjevalne opombe HS 26.1 k tar. št. 1302 KN (iz oddelka A o rastlinskih sokovih in ekstraktih) izhaja, da pod to tarifno številko spada vanilijeva oljna smola. Če se proizvoda ne bi smelo uvrstiti pod tar. št. 1302 KN, pa se ga tudi ne bi več smelo uvrstiti pod njene tarifne podštevilke.
- 48 Vendar ni jasno, katere proizvode bi bilo treba v tem primeru še uvrščati pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN, ker je treba naravne oljne smole uvrščati pod tar. št. 1301 KN (glej tudi pojasnjevalni opombi HS 37.0 in 38.1 k tar. št. 1302), ekstrahirane oljne smole pa pod tar. št. 3301 KN. Stališče HZA, v skladu s katerim naj bi se izključitev izvlečkov oljnih smol iz tar. št. 1302 KN, ki izhaja iz opombe 1, točka (ij), k poglavju 13, nanašala samo na druge oljne smole brez vanilijevih oljnih smol, na podlagi zavezujočega besedila te opombe (Splošna pravila, točka 1) ni razumljivo, ker v njej ni takega razlikovanja.

- 49 Razlaga, da vanilijeve oljne smole niso oljne smole, ampak rastlinski ekstrakti, prav tako ni prepričljiva, ker bi se v tem primeru postavilo vprašanje, zakaj v tarifni podštevilki 1302 19 05 KN ni bilo izbrano drugačno poimenovanje za vanilijeve ekstrakte.
- 50 3. Za uvrstitev spornega proizvoda je upoštevna tudi tar. št. 3301 KN, katere razlaga je prav tako vprašljiva. Tar. št. 3301 KN zajema „eterična olja (brez terpenov ali s terpeni), vključno ekstrakte z organskim topilom (Essences concretes) in iz njih pridobljene ekstrakte z absolutnim alkoholom (Essences absolutes); rezinoide; ekstrahirane oljne smole; koncentrate eteričnih olj v masteh, nehlapnih oljih, voskih ali podobnem, dobljene z enfleražo ali z maceracijo; stranske terpeneske proizvode, dobljene z deterpenacijo eteričnih olj; vodne destilate in vodne raztopine eteričnih olj“. Ekstrahirane oljne smole so izrecno navedene v besedilu tarifne številke in tudi pojasnjevalna opomba HS 01.2 k poglavju 33 potrjuje, da je treba ekstrahirane oljne smole uvrstiti pod tar. št. 3301 KN.
- 51 Ekstrahirane oljne smole se v skladu s pojasnjevalno opombo HS 12.1 k tar. št. 3301 vedno pridobivajo iz naravnih surovih celičnih rastlinskih materialov (običajno iz začimbnih ali aromatičnih rastlin), tako z ekstrakcijo v organskih topilih kot z ekstrakcijo s superkritičnimi plini. Ti ekstrakti vsebujejo hlapno dišečo osnovo (na primer eterično olje) in nehlapno aromatično osnovo (na primer smole, maščobna olja, ostre snovi), ki dajejo značilen vonj ali aromo rastline. Predložitveni senat pojma „topilo“ (nemško „Lösemittel“) (glej pojasnjevalno opombo HS 02.0 k tar. št. 1302) in „topilo“ (nemško „Lösungsmittel“) (glej pojasnjevalno opombo HS 12.1 k tar. št. 3301) v tem kontekstu šteje za sinonima.
- 52 (a) Proizvod, ki je predmet presoje v obravnavanem sporu, se s pomočjo topila (v skladu z navedbami tožeče stranke s pomočjo etanola) pridobi iz stroka vanilije in se pozneje razredči z alkoholom in vodo. To pomeni, da ima proizvod objektivne sestavine, ki jih mora imeti v skladu z besedilom tar. št. 3301 KN (glej Splošna pravila, točka 1), in ga zato tudi FG (finančno sodišče) (delno) opredeljuje kot ekstrahirano oljno smolo.
- 53 Poleg tega je delež suhega ostanka v proizvodu – kot je bilo že omenjeno – ob uvozu le še 4,8 % (m/m). Tudi ta visoka čistoča kaže na to, da proizvoda ni več mogoče uvrstiti pod tar. št. 1302 KN, ampak ga je treba uvrstiti pod tar. št. 3301 KN, ker imajo proizvodi iz tar. št. 1302 KN večji delež drugih rastlinskih sestavin (glej pojasnjevalno opombo HS 02.5 k tar. št. 1302).
- 54 (b) Kljub temu je uvrstitev vanilijevega ekstrakta [...] pod tar. št. 3301 KN v obravnavanem sporu vprašljiva. Vanilijeva oljna smola je izrecno navedena pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN, zaradi česar jo je treba razmejiti od tar. št. 1302 KN (glej zgoraj). Poleg tega v skladu z opombo 1, točka (a), k poglavju 33 rastlinski ekstrakti iz tar. št. 1302 ne spadajo v to poglavje. Tudi iz pojasnjevalnih opomb HS 29.0 in 30.1 k tar. št. 3301 izhaja, da vanilijev ekstrakt ne spada pod tar. št. 3301. To je argument za to, da se proizvoda, ki – kot vanilijev

ekstrakt [...] – vsebuje ekstrahirano vanilijevo oljno smolo, ne sme uvrstiti pod tar. št. 3301 KN. Zato je v obravnavanem sporu odločilno, kako je treba ekstrahirane oljne smole iz tar. št. 3301 KN razmejiti od rastlinskih ekstraktov iz tar. št. 1302 KN.

- 55 4. Po drugi strani je vprašljiva tudi razmejitev tar. št. 3301 KN in 3302 KN. Tar. št. 3302 KN zajema „mešanice dišav in mešanice (vključno alkoholne raztopine) na osnovi ene ali več teh snovi, ki se uporabljajo kot surovine v industriji; druge preparate na osnovi dišav, ki se uporabljajo v proizvodnji pijač“.
- 56 Kot izhaja iz pojasnjevalnih opomb HS 01.0, 03.2 in 06.5 k tar. št. 3302, pod to tarifno številko ne spadajo le mešanice več ekstrahiranih oljnih smol. Tar. št. 3302 KN namreč zajema tudi mešanice na osnovi zgolj ene dišave. Torej gre lahko za mešanice ene ali več dišavnih snovi (eteričnih olj, rezinoidov, ekstrahiranih oljnih smol ali sintetičnih dišav) z dodanimi razredčili ali nosilci, kot so rastlinska olja, dekstroza ali škrob.
- 57 (a) Na podlagi te ugotovitve bi bilo mogoče vanilijev ekstrakt [...] uvrstiti tudi pod tar. št. 3302 KN. Proizvod vsebuje ekstrahirano vanilijevo oljno smolo in torej temelji na dišavi v smislu opombe 2 k poglavju 33 KN in pojasnjevalne opombe HS 06.5 k tar. št. 3302. Poleg tega je bila vanilijeva oljna smola razredčena tako, da sta bila dodana alkohol in voda. Zaradi visoke vsebnosti alkohola 85 % (m/m) bi bilo mogoče, da je vanilijev ekstrakt [...] izgubil svojo naravo ekstrahirane oljne smole v smislu tar. št. 3301 KN in postal alkoholna raztopina v smislu tar. št. 3302 KN. Znotraj te tarifne številke bi bilo treba proizvod uvrstiti pod tarifno podštevilko 3302 10 90 KN.
- 58 (b) Vendar je predložitveni senat v dvomih tudi glede razlage tar. št. 3302 KN, ker njenega področja uporabe ni mogoče jasno razmejiti od področja uporabe tar. št. 3301 KN. Niti v besedilu tar. št. 3302 KN niti v pojasnjevalnih opombah, namenjenih njeni razlagi, ni jasno določeno, od kakšne količine dodatne vode ali dodatnega alkohola ekstrahirane oljne smole ni več treba uvrstiti pod tar. št. 3301 KN, ampak pod tar. št. 3302 KN.
- 59 Predložitveni senat se poleg tega sprašuje, ali uvrstitev pod tar. št. 3302 KN ni mogoča zato, ker sta bili vanilijevi oljni smoli, pridobljeni na Madagaskarju, v Švici dodani samo sestavini, ki sta bili uporabljeni že za pridobitev vanilijeve oljne smole iz stroka vanilije in sta bili tako v manjši koncentraciji prisotni že prej, in sicer voda in alkohol. V pojasnjevalni opombi HS 17.1 k tar. št. 3301 je navedeno, da ekstrahirane oljne smole zaradi ekstrakcije včasih še vedno vsebujejo majhne količine organskih topil, kot je npr. etilni alkohol, vendar to ne vpliva na uvrstitev. Vendar tudi če ostanki zaradi ekstrakcije ne vplivajo na tarifno uvrstitev, se senat sprašuje, kako naj carinska uprava v posameznem primeru ugotovi, pri katerem deležu etanola gre (zgolj) za ostanek zaradi ekstrakcije in koliko etanola je bilo proizvodu dodanega po koncu ekstrakcije. HZA je v zvezi s tem opozoril, da tudi s pregledom proizvoda ni mogoče ugotoviti, ali gre pri etanolu za ostanek zaradi pridobivanja vanilijeve oljne smole ali za etanol, dodan

po tem. Senat meni, da je to na podlagi uvodno navedene sodne prakse Sodišča, v skladu s katero so za tarifno uvrstitev proizvodov bistvene njihove objektivne sestavine (glej zgoraj), in ob upoštevanju pravne varnosti carinskih deklarantov ter enakomerne uporabe KN ugovor, ki ga je treba upoštevati.

- 60 Poleg tega bi lahko tudi pojasnjevalna opomba HS 18.3 k tar. št. 3301 – ki pa ni zavezujoča – nakazovala, da zaradi povečanja vsebnosti alkohola ni potrebna sprememba tarifne številke v tar. št. 3302 KN. V skladu s to pojasnjevalno opombo namreč ekstrahirane oljne smole ostanejo uvrščene pod tar. št. 3301 KN, če so bile z odstranitvijo ali dodatkom nekaterih glavnih sestavin le standardizirane in tako prilagojene neki stopnji učinka. Temu je treba ugovarjati s tem, da so za tarifno uvrstitev načeloma bistvene objektivne sestavine proizvoda in besedilo tarifne številke. V skladu s tem pri uvrščanju ni pomembno, zakaj je bil proizvodu dodan etanol.

V.

- 61 Ob upoštevanju prava Unije je vprašljiva tudi presoja obravnavanega spora na podlagi zakonodaje o davku na alkohol:
- 62 Vanilijev ekstrakt [...] je proizvod, ki vsebuje žganja, in je v skladu s členom 130(1), prvi stavek, v povezavi z odstavkom 4 tega člena BranntwMonG načeloma obdavčljiv z nemškim davkom na alkohol. Vendar je v obravnavanem sporu vprašljivo, ali je treba za uvoz vanilijevega ekstrakta [...] uporabiti oprostitev na podlagi člena 152(1), točka 5, BranntwMonG, ki temelji na pravu Unije.
- 63 1. V skladu s členom 27(1)(e) Direktive 92/83 države članice oprostijo plačila usklajene trošarine izdelke iz te direktive pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takih oprostitev in za preprečevanje davčnega izmikanja, izogibanja ali zlorabe, kadar se uporabijo za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo prehrabnenih izdelkov in brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol..
- 64 Ta določba je bila v nacionalno pravo prenesena s členom 152(1), točka 5, BranntwMonG, v skladu s katerim so proizvodi oproščeni plačila davka, če se uporabljajo v komercialne namene in nenedaturirani za proizvodnjo arom za aromatiziranje: (a) pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %, ali (b) drugih živil, razen žganj in drugih alkoholnih pijač.
- 65 2. Odločilno za presojo obravnavanega spora je, kateri proizvodi spadajo med arome, za katere velja oprostitev, v smislu člena 27(1)(e) Direktive 92/83 in ali je vanilijev ekstrakt [...] aroma v tem smislu. Predložitveni senat je v dvomih glede razlage navedene oprostitve, ker pojem arome v tej direktivi ni opredeljen.
- 66 Odbor za trošarine Evropske komisije je že na svojem zasedanju 29. in 30. septembra 1993 obravnaval opredelitev arom, vendar soglasje ni bilo doseženo. Stališče Komisije je, da bi morala biti uporaba alkohola oproščena

vedno, kadar so iz njega proizvedeni proizvodi, namenjeni aromatiziranju prehrabnih izdelkov in brezalkoholnih pijač. Zlasti naj bi bilo treba zagotoviti, da so oproščene arome za nekatere osvežilne pijače (kokakola, limonada), da je mogoče te kupiti zunaj režima odloga plačila trošarine [...] (ni prevedeno).

- 67 Pozneje je Odbor za trošarine Evropske komisije ponovno obravnaval oprostitev za arome in pogoje za oprostitev na podlagi člena 27(1)(e) Direktive 92/83, ki morajo biti po njegovem mnenju izpolnjeni, povzel v Smernici CED št. 458 z dne 19. novembra 2003. Delegacije v Odboru za trošarine so skoraj soglasno menile, da se oprostitev na podlagi člena 27(1)(e) Direktive 92/83 od proizvodnje ali uvoza prizna za arome, ki spadajo pod oznake 1302 19 30 KN, 2106 90 20 KN in 3302 KN v različici, veljavni ob sprejetju te smernice. Torej naj bi bili plačila davka na alkohol oproščeni sestavljeni rastlinski ekstrakti za proizvodnjo pijač ali živil (tarifna podštevilka 1302 19 30 KN v različici, veljavni 19. novembra 2003), sestavljeni alkoholni pripravki, razen tistih na osnovi aromatičnih snovi vrst, ki se uporabljajo pri proizvodnji pijač (tarifna podštevilka 2106 90 20 KN v različici, veljavni 19. novembra 2003) ter mešanice dišav in mešanice (vključno alkoholne raztopine) na osnovi ene ali več teh snovi, ki se uporabljajo kot surovine v industriji; drugi preparati na osnovi dišav, ki se uporabljajo v proizvodnji pijač (tar. št. 3302 KN v različici, veljavni 19. novembra 2003).
- 68 Zvezna republika Nemčija je 1. septembra 2014 s tem soglašala in sprejela upravni predpis, v skladu s katerim mora carinska uprava proizvode iz tar. št. 3302 KN, tar. št. 2106 90 20 KN in sestavljene rastlinske ekstrakte za proizvodnjo pijač ali živil iz nekdanje tar. št. 1302 KN oprostiti plačila davka na alkohol [...] (ni prevedeno). Nasprotno proizvodi iz tar. št. 3301 KN in nesestavljeni rastlinski ekstrakti v smislu tar. št. 1302 KN niso oproščeni plačila davka na alkohol.
- 69 Na podlagi tega vanilijev ekstrakt [...] ne bi bil oproščen davka na alkohol, če bi ga bilo treba uvrstiti pod tar. št. 3301 KN, čeprav so proizvodi iz tar. št. 3302 KN, ki lahko vsebujejo več alkohola, oproščeni plačila tega davka. Če bi ga bilo treba uvrstiti pod tarifno podštevilko 1302 19 05 KN, oprostitev za arome ne bi bila upoštevna, ker je vanilijev ekstrakt [...] sestavljen samo iz enega rastlinskega ekstrakta, in sicer vanilijeve oljne smole, zato po mnenju predložitvenega senata ne gre za sestavljeni rastlinski ekstrakt. Drugi sestavini, alkohol in voda, nista rastlinski sestavini.
- 70 3. Vendar je predložitveni senat v dvomih, ali oprostitev za arome na podlagi člena 27(1)(e) Direktive 92/83 dejansko velja samo za proizvode iz tarifnih podštevilok KN, ki jih je določil Odbor za trošarine. Ti dvomi izhajajo že iz tega, da taka omejitev ni razvidna niti iz Direktive 92/83 niti iz drugih določb prava Unije. V členu 27(1)(e) Direktive 92/83 so namreč navedene arome na splošno in ni omejitve oprostitve na določene proizvode KN ali proizvode z določeno sestavo. Oprostitev je omejena samo v tem smislu, da je pogojena z določenimi nameni uporabe in da velja samo za arome z določeno najvišjo vsebnostjo alkohola. Na podlagi besedila člena 27(1)(e) Direktive 92/83 bi morala oprostitev torej zajemati tudi druge aromatične snovi in zlasti tudi nesestavljene rastlinske

ekstrakte, predvsem ker je mogoče tudi take rastlinske ekstrakte tako kot arome uporabljati pri pripravi prehrabnih izdelkov in pijač. S tem bi se tudi preprečilo omenjen rezultat, da naj se proizvodov iz tar. št. 3302 KN, ki lahko vsebujejo veliko alkohola, ne bi obdavčevalo z davkom na alkohol, z njim pa naj bi se obdavčevalo proizvode iz tar. št. 3301 KN, ki vsebujejo manj alkohola.

- 71 Poleg tega omejitev oprostitve na tarifne podštevilke KN, navedene v Smernici CED št. 458 z dne 19. novembra 2003, ni skladna s splošno jezikovno rabo. S pojmom aroma (latinsko aroma, grško äröma = začimba) je namreč mišljen tako „izrazit, prijeten okus, aromatičen vonj; močen, intenziven (prijeten) vonj; izrazit lasten okus ali lasten vonj, zlasti rastlinske delikatese“ kot tudi „(umetna) esenca za živila, aromatična začimba“ (www.duden.de pod geslom aroma).
- 72 Glede tega je predložitveni senat v dvomih, ali je Odbor za trošarine sploh pristojen za to, da omejuje področje uporabe člena 27(1)(e) Direktive 92/83 ali ga z odstopanjem od njegovega besedila („Aromen“, „flavours“, „arömes“) razlaga ozko. V skladu s členom 44 Direktive 2008/118 namreč Odbor za trošarine le preuči vprašanja v zvezi z uporabo določb Skupnosti o trošarini. Iz tega pa ne izhaja pristojnost za spremembo sekundarnega prava Skupnosti oziroma Unije. Z delovanjem Odbora za trošarine naj bi se namreč le zagotavljalo enotno uporabo veljavnega prava Unije v državah članicah in pomagalo Evropski komisiji (člen 43(1) Direktive 2008/118).
- 73 Teja cilja pa se s Smernico CED št. 458 Odbora za trošarine o oprostitvi arom ravno ne doseže, ker državi članici Estonija in Romunija nista podali soglasja k tej smernici, Velika Britanija pa je podala le delno soglasje. Zato je – poleg predstavljenih dvomov glede razlage določb prava Unije o aromah – tudi to razlog, iz katerega bi lahko prišlo do neenotne uporabe prava.