

**Sprawa C-668/20**

**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

**Data wpływu:**

8 grudnia 2020 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Bundesfinanzhof (Niemcy)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

7 lipca 2020 r.

**Strona skarżąca i strona skarżąca w postępowaniu rewizyjnym:**

GmbH

**Druga strona postępowania i druga strona postępowania rewizyjnego:**

Hauptzollamt

---

**BUNDESFINANZHOF (federalny trybunał finansowy, Niemcy)**

**POSTANOWIENIE**

W sprawie

GmbH

strona skarżąca i strona skarżąca w postępowaniu rewizyjnym

[...]

przeciwko

Hauptzollamt (głównemu urzędowi celnemu, Niemcy)  
drugiej stronie postępowania i drugiej stronie postępowania rewizyjnego

w przedmiocie klasyfikacji

VII izba [Or. 2]

wydała na posiedzeniu w dniu 7 lipca 2020 r. następujące postanowienie:

### S e n t e n c j a

I. Do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej kieruje się następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy podpozycję 1302 19 05 CN należy interpretować w ten sposób, że należy pod nią sklasyfikować również wyekstrahowany olej żywiczny z wanilii, rozcieńczony etanolem i wodą, składający się w około 90% (v/v) lub 85% (m/m) z etanolu, do 10% (m/m) z wody, w 4,8% (m/m) z resztkowej masy suchej i w 0,5% (m/m) z waniliny, mimo że w myśl uwagi nr 1 lit. ij) do działu 13 CN pozycja 1302 CN nie dotyczy wyekstrahowanych oleożywic?

2. Czy produkty takie jak te opisane w pierwszym pytaniu prejudycjalnym należą do wyekstrahowanych oleożywic w rozumieniu podpozycji 3301 90 30 CN?

3. Czy podpozycję 3302 10 90 CN należy interpretować w ten sposób, że produkty takie jak te opisane w pierwszym pytaniu prejudycjalnym należy zaklasyfikować jako mieszaninę substancji zapachowych lub mieszaninę (włącznie z roztworami alkoholowymi) na bazie jednej lub na wielu takich substancjach, w rodzaju stosowanych w przemyśle spożywczym?

4. Czy do substancji smakowo-aromatycznych w rozumieniu art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 należą również produkty objęte podpozycją 1302 19 05 CN lub wyekstrahowane oleożywice objęte podpozycją 3301 90 30 CN?

II. Postępowanie zostaje zawieszono do momentu wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia w przedmiocie pytań prejudycjalnych.

### U z a s a d n i e

#### I.

- 1 W dniu 10 lutego 2016 r. strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną (zwana dalej „skarżącą”) złożyła wniosek o dopuszczenie do swobodnego obrotu [...] kg „mieszanin substancji zapachowych i mieszanin na bazie jednej lub na wielu takich substancjach, w rodzaju surowców stosowanych w przemyśle spożywczym, w tym przypadku: [...] ekstraktu z wanilii” w ramach wyłączonej z cła podpozycji 3302 10 90 Nomenklatury scalonej (zwanej dalej „CN”).
- 2 Produkt ten to wywodzący się z Madagaskaru, lepki, ciemnobrązowy produkt o silnym zapachu, uzyskany pierwotnie za pomocą rozpuszczalnika (według informacji podanych przez skarżącą – za pomocą etanolu) z rośliny (laski wanilii), **[Or. 3]** który następnie rozcieńcza się w Szwajcarii alkoholem i wodą i wwozi na

terytorium Unii Europejskiej. Po rozcieńczeniu produkt ma kolor złotobrazowy, jest rozrzedzony i silnie pachnie wanilią. Po rozcieńczeniu składa się w około 90% (v/v) czy też 85% (m/m) z etanolu, w 4,8% (m/m) z resztkowej masy suchej i do 10% (m/m) z wody, a średnia zawartość waniliny wynosi 0,5% (m/m).

- 3 Po tym jak druga strona postępowania i druga strona postępowania rewizyjnego [Hauptzollamt (główny urząd celny, Niemcy; zwany dalej „HZA”)] określiła najpierw jedynie podatek obrotowy od przywozu w wysokości [...] EUR, HZA pobrał następnie na mocy decyzji z dnia 25 kwietnia 2016 r. cło w wysokości [...] EUR oraz podatek od alkoholi w wysokości [...] EUR, ponieważ wyszedł teraz z założenia, że produkt należy zaklasyfikować w podpozycji 1302 19 05 CN (stawka celna 3%), a tym samym podlega on również podatkowi od alkoholi.
- 4 Finanzgericht (sąd ds. finansowych, Niemcy) orzekł, że następczy pobór cła i podatku od alkoholi był zgodny z prawem. Uznał, że przywieziony produkt należy sklasyfikować w podpozycji 1302 19 05 CN. Nie jest to, co prawda, czysty olej żywiczny z wanilii, lecz mieszanina oleju żywicznego z wanilii, alkoholu i wody. Olej żywiczny z wanilii nadaje jednak produktowi główny charakter, w związku z czym również olej żywiczny z wanilii rozcieńczony alkoholem i wodą należy sklasyfikować w pozycji 1302 Systemu Zharmonizowanego (HS). Ponadto przetwarzanie związane ze standaryzacją produktu nie ma wpływu na klasyfikację taryfową. Przywieziony przez skarżącą ekstrakt z wanilii również ze względu na dodatek innych substancji nie nabrał też cech produktów spożywczych, ponieważ alkohol i woda były już wykorzystywane także na etapie ekstrahowania oleju żywicznego z wanilii. Poza tym olej żywiczny z wanilii jest wyraźnie wymieniony w podpozycji 1302 19 05 CN. Klasyfikacja w podpozycji 3302 10 90 CN nie jest możliwa, ponieważ olej żywiczny z wanilii nie jest substancją zapachową.
- 5 Ponadto [...] ekstrakt z wanilii jest produktem podlegającym podatkowi od alkoholi. Zwolnienie z podatku przewidziane dla określonych spożywczych substancji smakowo-aromatycznych nie znajduje zastosowania, ponieważ [...] ekstrakt z wanilii nie został uzyskany z kilku rodzajów roślin.
- 6 Skarżąca wniosła na ten wyrok skargę rewizyjną. Jej zdaniem produkt należy sklasyfikować w podpozycji 3302 10 90 CN. Pozycja 3302 CN obejmuje między innymi mieszaniny na bazie jednej substancji zapachowej, w rodzaju stosowanych jako surowce w przemyśle. Substancje zapachowe w tym rozumieniu to substancje objęte pozycją 3301 CN, do których zaliczają się między innymi wszystkie ekstrahowane oleozywice. Przywieziony produkt zawiera taką ekstrahowaną oleozywicę. Niezależnie od powyższego wskutek [Or. 4] dokonanego w Szwajcarii zmieszania sprowadzonego z Madagaskaru produktu z alkoholem i wodą powstał produkt spożywczy. Pozycja 1302 CN nie znajduje zdaniem skarżącej zastosowania, ponieważ zgodnie z uwagą nr 1 lit. ij) do działu 13 CN pozycja 1302 CN wyraźnie nie dotyczy wyekstrahowanych oleozywic.

- 7 W ocenie skarżącej wcześniejsza decyzja opierała się ponadto na błędnym zastosowaniu przepisów o podatku od alkoholi. Podatek od alkoholi nie znajduje zastosowania niezależnie od tego, czy przywieziony produkt należy sklasyfikować w podpozycji 3302 10 90 CN, czy w podpozycji 1302 19 05 CN. Finanzgericht (sąd ds. finansowych) naruszył prawo, ograniczając zasięg zwolnienia z podatku substancji smakowo-aromatycznych objętych pozycją 1302 CN do substancji smakowo-aromatycznych z mieszanin ekstraktów roślinnych. W przypadku produktów objętych pozycją 3302 CN również w ocenie organu podatek od alkoholi nie znajduje zastosowania.

## II.

- 8 Izba zawiesza toczące się przed nią postępowanie w przedmiocie skargi rewizyjnej [...] i na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej kieruje do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne [powtórzenie pytań przedstawionych w sentencji]:
- 9 [...]
- 10 [...]
- 11 [...]
- 12 [...]

## III.

- 13 **[Or. 5]** Zdaniem izby dla rozstrzygnięcia niniejszego sporu kluczowe znaczenie ma CN na podstawie rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/1754 z dnia 6 października 2015 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej [...] (Dz.U. 2015, L 285, s. 1). W szczególności znaczenie mają poszczególne zakresy zastosowania pozycji 1302, 3301 i 3302 CN oraz podpozycji 1302 19 05 CN, 3301 90 30 CN i 3302 10 90 CN. Przy ich wykładni pojawiają się wątpliwości, które są istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Ponadto rozwiązanie sporu zależy od zakresu zwolnienia substancji smakowo-aromatycznych z podatku od alkoholi w świetle art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy Rady (EWG) nr 92/83 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (zwanej dalej „dyrektywą 92/83”) [...] (Dz.U. 1992, L 316, s. 21), której wykładnia również budzi wątpliwości izby.
- 14 **Właściwe prawo Unii:**

Uwaga nr 1 lit. ij) do działu 13:

Pozycja 1302 dotyczy, między innymi, ekstraktów z lukrecji, złocienia, chmielu, aloesu i opium.

Pozycja ta nie dotyczy:

[...]

15

ij) olejków eterycznych, konkretów, absolutów, rezinoidów, wyekstrahowanych oleożywic, wodnych destylatów lub wodnych roztworów olejków eterycznych lub preparatów opartych na substancjach zapachowych, w rodzaju stosowanych do produkcji napojów (dział 33)

Pozycja 1302

CN:

1302

Soki i ekstrakty roślinne; substancje pektynowe, pektyniany i pektany; agar-agar i pozostałe śluzy i zagęszczacze, nawet modyfikowane, pochodzące z produktów roślinnych:

1302 11 00

– Soki i ekstrakty roślinne:  
– Opium

[...]

1302 19

– Pozostałe:

1302 19 05

– Olej żywiczny z wanilii

16

Noty wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego dotyczące pozycji 1301:

D) Oleożywice są wydzielinami składającymi się głównie ze składników lotnych i żywicznych. [...]

16.1 [Or. 6]

17

Noty wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego dotyczące pozycji 1302:

A) Soki i ekstrakty roślinne

01.0

Niniejsza pozycja obejmuje soki i ekstrakty (produkty roślinne zazwyczaj uzyskiwane przez naturalny wyciek lub nacięcie, albo ekstrahowane rozpuszczalnikami), pod warunkiem że nie są one wymienione lub objęte bardziej szczegółowymi pozycjami nomenklatury [...]

02.0

18

Soki te i ekstrakty różnią się od olejków eterycznych, rezinoidów i ekstrahowanych oleożywic objętych pozycją 3301 tym, że oprócz lotnych składników zapachowych zawierają one znacznie większą ilość innych substancji roślinnych (np. chlorofil, garbniki,

02.5

goryczki zasady, węglowodany i inne substancje ekstrakcyjne).

19

Soki i ekstrakty klasyfikowane do niniejszej pozycji obejmują: [...]	03.0
4) Ekstrakt ze złocienia, uzyskiwany głównie z kwiatów różnych odmian złocienia [...] przez ekstrakcję rozpuszczalnikiem organicznym [...]	07.0
[...]	
7) Ekstrakt z żeńszenia, uzyskiwany przez ekstrakcję wodną lub alkoholową [...]	10.0
[...]	
9) Podofilinę, substancja żywiczna ekstrahowana alkoholem z suszonych kłaczy rośliny <i>Podophyllum peltatum</i> . [...]	13.0
[...]	26.1
21) Oleożywicę waniliową (czasami błędnie nazywana „rezinoidem waniliowym” lub „ekstraktem waniliowym”). [...]	
Soki i ekstrakty roślinne objęte niniejszą pozycją są generalnie surowcami do wytwarzania różnych produktów. Wyłączone są one z niniejszej pozycji, wtedy gdy ze względu na dodatek innych substancji nabierają cech produktów spożywczych, leków itd. [...]	29.1
Niniejsza pozycja wyłącza olejki eteryczne, rezinoidy i ekstrahowane oleożywice (pozycja 3301). [...]	36.2
Ekstrahowane oleożywice różnią się od ekstraktów przewidzianych niniejszą pozycją tym, że są: (1) uzyskiwane z naturalnych komórkowych surowców roślinnych (prawie zawsze przypraw lub roślin zapachowych) zarówno w drodze [Or. 7] ekstrakcji rozpuszczalnikiem organicznym, jak i płynem nadkrytycznym oraz (2) zawierają lotne bazy zapachowe łącznie z nielotnymi bazami smakowymi, które określają charakterystyczny zapach lub smak przyprawy albo rośliny zapachowej.	36.5
Niniejsza pozycja wyłącza ponadto następujące produkty roślinne objęte klasyfikacją do bardziej szczegółowych pozycji nomenklatury:	37.0
a) Naturalne gумы, żywice, gumożywice i oleożywice (pozycja 1301). [...]	38.1
Noty wyjaśniające do Nomenklatury scalonej dotyczące pozycji 1302:	
Ekstrakty roślinne objęte pozycją 1302 są to surowe materiały roślinne otrzymywane, na przykład przez ekstrakcję rozpuszczalnikową, które nie są dalej chemicznie modyfikowane	01.1



lub przetwarzane. Dozwolone są jednak obojętne dodatki (na przykład środki przeciwbrylające) i przetwarzanie związane ze standaryzacją lub obróbką fizyczna, taka jak suszenie lub filtracja.

20

Uwagi do działu 33:

1. Niniejszy dział nie obejmuje:

a) oleożywic naturalnych lub ekstraktów roślinnych objętych pozycją 1301 lub 1302;

[...]

2. Wyrażenie „substancje zapachowe” występujące w pozycji 3302 odnosi się tylko do substancji objętych pozycją 3301, do składników zapachowych wyodrębnionych z tych substancji lub do syntetycznych aromatów.

[...]

Pozycja 3301 CN:

3301 Olejki eteryczne (nawet pozbawione terpenów), włącznie z konkretami i absolutami; rezinoidy; wyekstrahowane oleożywice; koncentraty olejków eterycznych w tłuszczach, ciekłych olejach, woskach lub tym podobnych, otrzymanych w procesie maceracji tłuszczami (enfleurage) lub maceracji; terpenowe produkty uboczne deterpenacji olejków eterycznych; wodne destylaty i wodne roztwory olejków eterycznych

[...]

3301 90 – Pozostałe

3301 90 10 – Terpenowe produkty uboczne odterpenowanych olejków eterycznych:

– Wyekstrahowane oleożywice:

3301 90 21 – Z lukrecji i z szyszek chmielowych

3301 90 30 – Pozostałe **[Or. 8]**

[...]

21

Noty wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego dotyczące działu 33:

Wszystkie olejki eteryczne i wyekstrahowane oleożywice objęte pozycją 3301 uzyskiwane są w wyniku ekstrakcji z substancji roślinnych. Metoda ekstrakcji determinuje rodzaj otrzymywanego produktu. Na przykład, w zależności od tego, czy zastosowano destylację parową, czy obróbkę rozpuszczalnikiem organicznym, z niektórych roślin (choćby cynamonu) otrzymuje się albo olejek eteryczny, albo wyekstrahowaną oleożywicę.

01.2

22

Noty wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego dotyczące pozycji 3301:

[...]

Wyekstrahowane oleożywice, znane w handlu także jako „gotowe oleożywice” lub „oleożywice korzenne”, otrzymuje się z naturalnych surowców komórkowych pochodzenia roślinnego (zwykle przypraw korzennych lub roślin aromatycznych) przez ekstrakcję za pomocą rozpuszczalników organicznych albo cieczy nadkrytycznych. Ekstrakty te zawierają lotne składniki zapachowe (np. olejki eteryczne) oraz nietlotne składniki aromatyczne (np. żywice, olejki tłuszczowe, ostro pachnące składniki), które określają charakterystyczną woń lub zapach przyprawy korzennej lub rośliny aromatycznej. Skład olejku eterycznego tych wyekstrahowanych oleożywic w znacznej mierze zależy od przyprawy korzennej lub rośliny aromatycznej. Produkty te służą zasadniczo jako środki aromatyzujące w przemyśle spożywczym.

Niniejsza pozycja nie obejmuje 13.1

a) Oleożywic naturalnych (pozycja 1301). 14.1

[...]

Olejki eteryczne, rezinoidy i wyekstrahowane oleożywice zawierają czasem niewielkie ilości rozpuszczalników, użytych do ich wyekstrahowania (np. alkoholu etylowego), ale nie powoduje to zmiany ich klasyfikacji. 17.1

23

Olejki eteryczne i rezinoidy oraz wyekstrahowane oleożywice, które standaryzowano jedynie przez usunięcie lub dodanie porcji podstawowych składników, pozostają klasyfikowane do niniejszej pozycji, pod warunkiem że skład standaryzowanego produktu pozostaje zbliżony do składu tego rodzaju produktów w stanie naturalnym. Niniejsza pozycja nie obejmuje jednakże olejku eterycznego, rezinoidu lub wyekstrahowanej oleożywicy, którą frakcjonowano lub w inny sposób zmodyfikowano (inaczej niż przez usunięcie węglowodorów terpenowych), w wyniku czego [Or. 9] skład otrzymanego produktu różni się znacznie od składu wyjściowego produktu (zwykle pozycja 3302). Pozycja ta nie obejmuje ponadto produktów pakowanych z dodatkowymi rozcieńczalnikami lub nośnikami takimi jak olej roślinny, dekstroza lub skrobia (zwykle pozycja 3302). 18.3

[...]

Poza wyłączeniami omówionymi wyżej niniejsza pozycja nie obejmuje również: 29.0

a) Oleju żywicznego z wanilii (czasem błędnie nazywanego „rezinoidem waniliowym” lub „ekstraktem waniliowym”) (pozycja 1302). 30.1



24

## Pozycja 3302

CN:

3302	Mieszaniny substancji zapachowych i mieszaniny (włącznie z roztworami alkoholowymi) na bazie jednej lub na wielu takich substancjach, w rodzaju stosowanych jako surowce w przemyśle; pozostałe preparaty oparte na substancjach zapachowych, w rodzaju stosowanych do produkcji napojów.
3302 10	– W rodzaju stosowanych w przemyśle spożywczym lub do produkcji napojów
3302 10 10 bis	– W rodzaju stosowanych do produkcji napojów
3302 10 40	
3302 10 90	– W rodzaju stosowanych w przemyśle spożywczym

25

Noty wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego dotyczące pozycji 3302:

Niniejsza pozycja obejmuje następujące produkty, pod warunkiem że są one w rodzaju podstawowych surowców dla przemysłu perfumeryjnego, spożywczego lub napojów (np. w wyrobach cukierniczych, aromatach spożywczych lub aromatach do napojów) lub w innych przemysłach (np. do produkcji mydła): [...]	01.0
3) Mieszaniny wyekstrahowanych oleożywic [...]	03.2
6) Mieszaniny dwóch lub więcej substancji zapachowych (olejków eterycznych, rezinoidów, wyekstrahowanych oleożywic, lub syntetycznych aromatów) z dodatkiem rozcieńczalników lub nośników, takich jak olej roślinny, dekstroza lub skrobia. [...]	06.5

26 Artykuł 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83:

(1) Państwa członkowskie zwalniają produkty objęte niniejszą dyrektywą z [Or. 10] ujednoliconego podatku akcyzowego na warunkach, które zostaną przez nie określone w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów:  
[...]

e) gdy są one używane do produkcji substancji smakowo-aromatycznych, używanych do wytwarzania środków spożywczych i napojów bezalkoholowych, o zawartości alkoholu nieprzekraczającej 1,2% obj.;

[...]

- 27 Artykuł 43 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. (zwanej dalej „dyrektywą 2008/118”) w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG [...] (Dz.U. 2009, L 9, s. 12):  
 (1) Komisję wspiera komitet zwany „Komitetem ds. Podatku Akcyzowego”.
- 28 Artykuł 44 dyrektywy 2008/118:  
 Oprócz zadań wynikających z art. 43 Komitet ds. Podatku Akcyzowego bada sprawy przedstawione przez przewodniczącego, z jego własnej inicjatywy lub na prośbę przedstawiciela państwa członkowskiego, dotyczące stosowania wspólnotowych przepisów akcyzowych.
- 29 Wytyczna CED nr 458 Komitetu ds. Podatku Akcyzowego Komisji Europejskiej z dnia 19 listopada 2003 r.:  
 Pytania dotyczące stosowania wspólnotowych przepisów dotyczących podatku akcyzowego
- 30
- |    |  |  |
|----|--|--|
| 1. | <u>Autor</u><br><u>Dotyczy</u><br><u>Przedmiot</u> | Komisja<br>Artykułu 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83/EWG<br>Wewnątrzspółnotowe przemieszczanie się<br>substancji smakowo-aromatycznych zgodnie<br>z art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83/EWG CED<br>nr 364 wersja 1 i 432 |
|----|--|--|
- 31 Delegacje niamal jednogłośnie uważają, że zwolnienie na podstawie art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83/EWG przyznaje się od momentu produkcji lub przywozu substancjom smakowo-aromatycznym objętym kodami CN 1302 19 30, 2106 90 20 i 3302 w brzmieniu obowiązującym w momencie przyjęcia niniejszej wytycznej.
- 32 Podpozycja 1302 19 30 CN w brzmieniu obowiązującym w dniu 19 listopada 2003 r.:
- |            |  |
|------------|--|
| 1302 19 30 | Mieszanki ekstraktów roślinnych, do produkcji napojów i przetworów spożywczych <b>[Or. 11]</b> |
|------------|--|
- 33 Podpozycja 2106 90 20 CN w brzmieniu obowiązującym w dniu 19 listopada 2003 r.:
- |            |  |
|------------|--|
| 2106 90 20 | Preparaty alkoholowe złożone, inne niż na bazie substancji zapachowych, w rodzaju stosowanych do produkcji napojów |
|------------|--|
- 34 Pozycja 3302 CN w brzmieniu obowiązującym w dniu 19 listopada 2003 r.:
- |      |  |
|------|--|
| 3302 | Mieszanki substancji zapachowych i mieszanki (włącznie z roztworami alkoholowymi) na bazie jednej lub na wielu takich substancjach, w rodzaju stosowanych jako surowce |
|------|--|

w przemyśle; pozostałe preparaty oparte na substancjach zapachowych, w rodzaju stosowanych do produkcji napojów

### 35 Właściwe prawo krajowe:

§ 130 Gesetz über das Branntweinmonopol, „Branntweinmonopolgesetz” (ustawy w sprawie monopolu w zakresie alkoholi; zwanej dalej „BranntwMonG”) z dnia 8 kwietnia 1922 r. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 15 lipca 2009 r. (Bundesgesetzblatt – BGB1. – I, 1870):

(1) Alkohol i towary (wyroby) zawierające alkohol podlegają na obszarze jurysdykcji podatkowej podatkowi od alkoholi [...]

(4) Towary zawierające alkohol w rozumieniu ust. 1 to towary zawierające alkohol inne niż te objęte działem 22 Nomenklatury scalonej, które produkuje się przy użyciu alkoholu lub które zawierają alkohol i których zawartość alkoholu w przypadku towarów płynnych przewyższa 1,2 procenta objętościowego, a w przypadku towarów niepłynnych – 1 procent masowy.

[...]

36 § 152 ust. 1 pkt 5 BranntwMonG w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 21 czerwca 2013 r. (BGBl. I, 2221):

(1) Wyroby zwalnia się z podatku, jeżeli są wykorzystywane na cele działalności gospodarczej

[...]

5. w postaci nieskażonej do produkcji substancji smakowo-aromatycznych służących do aromatyzowania

a) napojów o zawartości alkoholu nieprzekraczającej 1,2 procenta objętościowego,

b) innych artykułów spożywczych, z wyjątkiem alkoholu i innych napojów zawierających alkohol,

[...]

#### IV.

37 Istnieją wątpliwości co do wykładni podpozycji 1302 19 05 CN, 3301 90 30 CN i 3302 10 90 CN, które wchodzą w grę w ramach klasyfikacji taryfowej przywiezionego produktu. [Or. 12]

38 1. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, do którego przyłączył się sąd odsyłający, decydującym kryterium dla klasyfikacji taryfowej produktów w prawie celnym należy poszukiwać

zasadniczo w ich obiektywnych cechach i właściwościach, takich jak określone w pozycjach i podpozycjach CN oraz uwagach do sekcji lub działów, a także w ogólnych regułach interpretacji Nomenklatury scalonej (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 marca 2017 r., GROFA i in., C-435/15 i C-666/15, EU:C:2017:232 [...]).

- 39 Ponadto istnieją noty wyjaśniające i opinie klasyfikacyjne, które stanowią ważne, choć niewiążące źródło wykładni poszczególnych pozycji taryfowych (zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, GROFA i in., EU:C:2017:232 [...]), w związku z czym izba odsyłająca przytoczyła noty wyjaśniające jako uzupełnienie przepisów prawa Unii. Można uwzględnić przeznaczenie produktu, jeżeli w brzmieniu przepisów lub w notach wyjaśniających znajdują się odniesienia do tego kryterium [...]. Decydujące znaczenie ma przy tym to, czy przeznaczenie znalazło odzwierciedlenie w obiektywnych cechach i właściwościach produktu [...].
- 40 2. Pozycja 1302 CN zgodnie ze swoim brzmieniem obejmuje soki i ekstrakty roślinne; substancje pektynowe, pektyniany i pektany; agar-agar i pozostałe śluzy i zagęszczacze, nawet modyfikowane, pochodzące z produktów roślinnych.
- 41 Jak ponadto wynika z not wyjaśniających do Systemu Zharmonizowanego 01.0 i 02.0 dotyczących pozycji 1302, pozycja ta obejmuje soki i ekstrakty (produkty roślinne zazwyczaj uzyskiwane przez naturalny wyciek lub nacięcie, albo ekstrahowane rozpuszczalnikami), pod warunkiem że nie są one wymienione lub objęte bardziej szczegółowymi pozycjami nomenklatury. W myśl noty wyjaśniającej do Systemu Zharmonizowanego 02.5 dotyczącej pozycji 1302 soki te i ekstrakty różnią się od olejków eterycznych, rezinoidów i ekstrahowanych oleożywie objętych pozycją 3301 tym, że oprócz lotnych składników zapachowych zawierają one znacznie większą ilość innych substancji roślinnych (np. chlorofil, garbniki, goryczki zasady, węglowodany i inne substancje ekstrakcyjne).
- 42 a) Produkt przywieziony przez skarżącą na pierwszym etapie przetwarzania jest uzyskiwany za pomocą rozpuszczalnika (według informacji podanych przez skarżącą – za pomocą etanolu) z **[Or. 13]** rośliny (laski wanilii). W związku z tym można by go uznać za ekstrakt roślinny w rozumieniu pozycji 1302 CN i wskazanych not wyjaśniających. Potwierdzają to przykłady podane w notach wyjaśniających do Systemu Zharmonizowanego 03.0, 07.0, 10.0 i 13.0 dotyczących pozycji 1302, z których można wywieść, że samo ekstrahowanie za pomocą rozpuszczalnika (na przykład alkoholu) nie stoi na przeszkodzie klasyfikacji produktu w pozycji 1302 CN.
- 43 b) Na drugim etapie przetwarzania (również przed przywozem) produkt jest jednak rozcieńczany alkoholem i wodą na tyle, że w około 95% (m/m) składa się z tych dwóch składników. Zawartość resztkowej masy suchej wynosi natomiast jedynie 4,8% (m/m), a zawartość waniliny – tylko 0,5% (m/m). Ta niewielka

zawartość substancji roślinnych przemawia zdaniem izby odsyłającej za tym, że produkt w chwili przywozu stracił już ewentualny charakter ekstraktu roślinnego.

- 44 Z drugiej strony z pozycji 1302 CN i odnośnych not wyjaśniających nie wynika, do jakiego poziomu zawartości innych substancji roślinnych zakłada się jeszcze w nomenklaturze istnienie ekstraktu roślinnego, a kiedy udział innych substancji roślinnych jest za mały, aby sklasyfikować produkt w pozycji 1302 CN, w związku z czym należy założyć wyższy stopień przetworzenia i inną klasyfikację taryfową (w niniejszej sprawie pozycję 3301 CN lub 3302 CN). W każdym razie z niewiążącej noty wyjaśniającej 01.1 dotyczącej pozycji 1302 wynika, że przetwarzanie związane ze standaryzacją nie stoi na przeszkodzie klasyfikacji w pozycji 1302 CN. Nie wynika z tego jednak, czy tak duże rozcieńczenie alkoholem i wodą jak to występujące w niniejszej sprawie można jeszcze uznać za standaryzację, nawet jeśli – jak podniosła skarżąca – służy obniżeniu zawartości wanilii do 0,5% (m/m). W tym kontekście należy ponadto odesłać do noty wyjaśniającej do Systemu Zharmonizowanego 29.1 dotyczącej pozycji 1302, w myśl której soki i ekstrakty roślinne są wyłączone z tej pozycji, gdy ze względu na dodatek innych substancji nabierają cech produktów spożywczych, leków itd. Również w tym przypadku dokładny zakres zastosowania pozycji 1302 CN pozostaje niejasny.
- 45 c) Ponadto izba odsyłająca ma wątpliwości co do zastosowania pozycji 1302 CN również z tego względu, że zgodnie z uwagą nr 1 lit. ij) do działu 13 wyekstrahowane oleozywice (po angielsku „extracted oleoresins”, po francusku „les oleoresines d'extraction”) są wyraźnie wyłączone z pozycji 1302 CN. Jest to logiczne, ponieważ wyekstrahowane oleozywice są objęte pozycją 3301 CN. Również nota wyjaśniająca do Systemu Zharmonizowanego 36.2 dotycząca pozycji 1302 potwierdza, że wyekstrahowane oleozywice nie są objęte tą pozycją, lecz pozycją 3301 Systemu Zharmonizowanego. Ekstrahowane oleozywice różnią się od ekstraktów objętych pozycją 1302 CN tym, że są: (1) uzyskiwane z naturalnych komórkowych surowców roślinnych **[Or. 14]** (prawie zawsze przypraw lub roślin zapachowych) zarówno w drodze ekstrakcji rozpuszczalnikiem organicznym, jak i płynem nadkrytycznym oraz (2) zawierają lotne bazy zapachowe łącznie z nielotnymi bazami smakowymi, które określają charakterystyczny zapach lub smak przyprawy albo rośliny zapachowej (nota wyjaśniająca do Systemu Zharmonizowanego 36.5 dotycząca pozycji 1302).
- 46 Ponieważ Finanzgericht (sąd ds. finansowych) zakłada w niniejszej sprawie, że olej żywiczny z wanilii zawarty w [...] ekstrakcie z wanilii jest wyekstrahowaną oleozywicą, produkt należałoby zgodnie z uwagą nr 1 lit. ij) do działu 13 wyłączyć z pozycji 1302 CN. W związku z tym zgodnie z systematyką nomenklatury w grę nie wchodziłyby już również jej podpozycje (zob. też ogólną regułę interpretacji Nomenklatury scalonej nr 6).
- 47 d) W przypadku wyłączenia z pozycji 1302 CN produktów takich jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy pojawia się jednak sprzeczność, ponieważ olej żywiczny z wanilii został wyraźnie wymieniony w podpozycji 1302 19 05



CN. Z noty wyjaśniającej do Systemu Zharmonizowanego 26.1 dotyczącej pozycji 1302 CN (zawartej w sekcji A dotyczącej soków i ekstraktów roślinnych) wynika również, że oleożywica waniliowa jest objęta tą pozycją. Jeżeli jednak pozycja 1302 CN miałaby być wyłączona, nie można by już zastosować również jej podpozycji.

- 48 Nie jest jednak jasne, jaki zakres zastosowania pozostawałby wówczas dla podpozycji 1302 19 05 CN, ponieważ oleożywice naturalne objęte pozycją 1301 CN (zob. też noty wyjaśniające do Systemu Zharmonizowanego 37.0 i 38.1 dotyczące pozycji 1302) oraz wyekstrahowane oleożywice należy przypisać do pozycji 3301 CN. Stanowisko HZA, zgodnie z którym wyłączenie wyekstrahowanych oleożywic z pozycji 1302 CN na podstawie uwagi nr 1 lit. ij) do działu 13 ma obejmować wyłącznie oleożywice inne niż oleożywice waniliowe, jest niezrozumiałe w świetle wiążącego brzmienia tej uwagi (ogólna reguła interpretacji Nomenklatury scalonej nr 1), ponieważ nie zawiera ona tego rodzaju rozróżnienia.
- 49 Nie przekonuje również wykładnia, zgodnie z którą olej żywiczny z wanilii nie jest olejem żywicznym, lecz ekstraktem roślinnym, ponieważ nasuwałoby się wówczas pytanie, dlaczego w takim razie w podpozycji 1302 19 05 CN nie wybrano innego określenia dla ekstraktów waniliowych.
- 50 3. W przypadku produktu będącego przedmiotem sporu w grę wchodzi również klasyfikacja w pozycji 3301 CN, której wykładnia także budzi wątpliwości. Pozycja 3301 CN obejmuje „olejki eteryczne (nawet pozbawione terpenów), włącznie z konkretami i absolutami; rezinoidy; wyekstrahowane oleożywice; koncentraty olejków eterycznych w tłuszczach, ciekłych olejach, woskach lub tym podobnych, otrzymanych w procesie maceracji tłuszczami (enfleurage) lub maceracji; terpenowe produkty uboczne deterpenacji olejków eterycznych; wodne destylaty i [Or. 15] wodne roztwory olejków eterycznych”. Wyekstrahowane oleożywice wymieniono wyraźnie w brzmieniu pozycji, a ponadto również nota wyjaśniająca do Systemu Zharmonizowanego 01.2 dotycząca działu 33 potwierdza, że wyekstrahowane oleożywice należy klasyfikować w pozycji 3301 CN.
- 51 W myśl noty wyjaśniającej do Systemu Zharmonizowanego 12.1 dotyczącej pozycji 3301 wyekstrahowane oleożywice otrzymuje się z naturalnych surowców komórkowych pochodzenia roślinnego (zwykle przypraw korzennych lub roślin aromatycznych) przez ekstrakcję za pomocą rozpuszczalników organicznych albo cieczy nadkrytycznych. Ekstrakty te zawierają lotne składniki zapachowe (np. olejki eteryczne) oraz nielotne składniki aromatyczne (np. żywice, olejki tłuszczowe, ostro pachnące składniki), które określają charakterystyczną woń lub zapach przyprawy korzennej lub rośliny aromatycznej. Izba odsyłająca uważa, że pojęcia „Lösemittel” („rozpuszczalnik”) (zob. notę wyjaśniającą do Systemu Zharmonizowanego 02.0 dotyczącą pozycji 1302) i „Lösungsmittel” („rozpuszczalnik”) (zob. notę wyjaśniającą do Systemu Zharmonizowanego 12.1 dotyczącą pozycji 3301) mają w tym kontekście to samo znaczenie.



- 52 a) Produkt podlegający ocenie w niniejszej sprawie uzyskuje się za pomocą rozpuszczalnika (według informacji podanych przez skarżącą – za pomocą etanolu) z laski wanilii, a następnie rozcieńcza alkoholem i wodą. Produkt ten ma zatem obiektywne składniki, które muszą być obecne zgodnie z brzmieniem pozycji 3301 CN (zob. ogólną regułę interpretacji Nomenklatury scalonej nr 1), i tym samym również Finanzgericht (sąd ds. finansowych) określa go (w części) jako wyekstrahowaną oleożywicę.
- 53 Ponadto – jak już wspomniano – w momencie przywozu zawartość resztkowej masy suchej w produkcie wynosi już tylko 4,8% (m/m). Również ten wysoki stopień czystości świadczy o tym, że nie powinno się już klasyfikować tego produktu w pozycji 1302 CN, lecz w pozycji 3301 CN, ponieważ produkty objęte pozycją 1302 CN zawierają większą ilość innych substancji roślinnych (zob. notę wyjaśniającą do Systemu Zharmonizowanego 02.5 dotyczącą pozycji 1302).
- 54 b) Mimo to w niniejszej sprawie pojawiają się wątpliwości co do klasyfikacji [...] ekstraktu z wanilii w pozycji 3301 CN. Oleożywica waniliowa jest wyraźnie wymieniona w podpozycji 1302 19 05 CN, w związku z czym konieczne jest rozgraniczenie wobec pozycji 1302 CN (patrz wyżej). Zgodnie z uwagą nr 1 lit. a) do działu 33 dział ten nie obejmuje ponadto ekstraktów roślinnych objętych pozycją 1302. Również z not wyjaśniających do Systemu Zharmonizowanego 29.0 i 30.1 dotyczących pozycji 3301 wynika, że pozycja 3301 nie obejmuje oleju żywicznego z wanilii. Przemawia to za tym, że produkt, który – jak [...] ekstrakt z wanilii – zawiera wyekstrahowany olej żywiczny z wanilii, nie może zostać sklasyfikowany w pozycji 3301 CN. W niniejszej sprawie decydujące znaczenie ma więc to, w jaki sposób należy odróżnić od siebie wyekstrahowane oleożywice objęte pozycją 3301 CN od ekstraktów roślinnych objętych pozycją 1302 CN. **[Or. 16]**
- 55 4. Z drugiej strony pytania nasuwają się również w związku z rozróżnieniem między pozycją 3301 CN a pozycją 3302 CN. Pozycja 3302 CN obejmuje „mieszaniny substancji zapachowych i mieszaniny (włącznie z roztworami alkoholowymi) na bazie jednej lub na wielu takich substancjach, w rodzaju stosowanych jako surowce w przemyśle; pozostałe preparaty oparte na substancjach zapachowych, w rodzaju stosowanych do produkcji napojów”.
- 56 Jak wynika z not wyjaśniających do Systemu Zharmonizowanego 01.0, 03.2 i 06.5 dotyczących pozycji 3302, pozycja ta obejmuje nie tylko mieszaniny kilku wyekstrahowanych oleożywic, ale też mieszaniny na bazie tylko jednej substancji zapachowej. Mogą to być zatem mieszaniny dwóch lub więcej substancji zapachowych (olejków eterycznych, rezinoidów, wyekstrahowanych oleożywic, lub syntetycznych aromatów) z dodatkiem rozcieńczalników lub nośników, takich jak olej roślinny, dekstroza lub skrobia.
- 57 a) Ze względu na to ustalenie w grę wchodziłoby również sklasyfikowanie [...] ekstraktu z wanilii w pozycji 3302 CN. Produkt zawiera wyekstrahowany olej żywiczny z wanilii i opiera się zatem na jednej substancji zapachowej

w rozumieniu uwagi nr 2 dotyczącej działu 33 CN oraz noty wyjaśniającej do Systemu Zharmonizowanego 06.5 dotyczącej pozycji 3302. Ponadto olej żywiczny z wanilii został rozcieńczony poprzez dodanie alkoholu i wody. Z uwagi na dużą zawartość alkoholu wynoszącą 85% (m/m) [...] ekstrakt z wanilii mógł utracić swój charakter wyekstrahowanej oleożywicy w rozumieniu pozycji 3301 CN i stać się roztworem alkoholowym w rozumieniu pozycji 3302 CN. W ramach tej pozycji produkt ten należałoby sklasyfikować w podpozycji 3302 10 90 CN.

- 58 b) Izba odsyłająca ma jednak również wątpliwości co do wykładni pozycji 3302 CN, ponieważ nie da się jednoznacznie rozgraniczyć jej zakresu stosowania wobec zakresu stosowania pozycji 3301 CN. Ani z brzmienia pozycji 3302 CN, ani z not wyjaśniających służących jej wykładni nie wynikają jasne wytyczne co do tego, od jakiej ilości dodatkowej wody lub dodatkowego alkoholu wyekstrahowana oleożywica nie podlega już klasyfikacji w pozycji 3301 CN, tylko w pozycji 3302 CN.
- 59 Izba odsyłająca zastanawia się ponadto, czy klasyfikacji w pozycji 3302 CN stoi na przeszkodzie to, że do uzyskanego na Madagaskarze oleju żywicznego z wanilii w Szwajcarii dodano jedynie składniki, których użyto już w celu uzyskania tego oleju z laski wanilii i które tym samym już wcześniej występowały w mniejszym stężeniu – wodę i alkohol. W notce wyjaśniającej do Systemu Zharmonizowanego 17.1 dotyczącej pozycji 3301 wskazano, że wyekstrahowane oleożywice zawierają czasem niewielkie ilości rozpuszczalników, użytych do ich wyekstrahowania (np. alkoholu etylowego), ale **[Or. 17]** nie powoduje to zmiany ich klasyfikacji. Jednak nawet jeśli pozostałości po wyekstrahowaniu nie wpływają na klasyfikację taryfową, izba zastanawia się, w jaki sposób administracja celna ma w konkretnym przypadku rozpoznać, jaka zawartość etanolu stanowi (jedynie) pozostałość po wyekstrahowaniu, a ile etanolu dodano do produktu po zakończeniu ekstrakowania. HZA zwrócił w tym kontekście uwagę, że również zbadanie produktu nie pozwala stwierdzić, czy etanol stanowi pozostałość po uzyskaniu oleju żywicznego z wanilii, czy też etanol dodany dopiero po zakończeniu tego procesu. Izba uważa, że jest to istotny zarzut w świetle wspomnianego na początku orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zgodnie z którym klasyfikacja taryfowa produktów zależy od ich obiektywnych składników (patrz wyżej), a także w odniesieniu do pewności prawa z perspektywy podmiotu dokonującego zgłoszenia celnego oraz jednolitego stosowania CN.
- 60 Ponadto również nota wyjaśniająca do Systemu Zharmonizowanego 18.3 dotycząca pozycji 3301, choć nie ma wiążącego charakteru, mogłaby świadczyć o tym, że zwiększenie zawartości alkoholu nie powoduje zmiany pozycji na 3302 CN. W myśl tej noty wyjaśniającej wyekstrahowane oleożywice, które standaryzowano jedynie przez usunięcie lub dodanie porcji podstawowych składników, a tym samym dostosowywano do określonego stopnia aktywności, pozostają bowiem klasyfikowane do pozycji 3301 CN. Przeciwno temu przemawia z kolei to, że klasyfikacja taryfowa co do zasady uzależniona jest od

obiektywnych składników i brzmienia pozycji. Zgodnie z powyższym dla klasyfikacji nie ma znaczenia to, z jakiego powodu do produktu dodano etanol.

## V.

- 61 Wątpliwości w świetle prawa Unii budzi również ocena niniejszej sprawy pod kątem przepisów o podatku od alkoholu:
- 62 [...] ekstrakt z wanilii jest produktem zawierającym alkohol i co do zasady podlega zgodnie z § 130 ust. 1 zdanie pierwsze w związku z § 130 ust. 4 BranntwMonG niemieckiemu podatkowi od alkoholu. Wątpliwości w niniejszej sprawie budzi jednak to, czy do przywozu [...] ekstraktu z wanilii zastosowanie znajduje oparte na prawie Unii zwolnienie z podatku, o którym mowa w § 152 ust. 1 pkt 5 BranntwMonG.
- 63 1. Zgodnie z art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 państwa członkowskie zwalniają produkty objęte niniejszą dyrektywą z ujednoliconego podatku akcyzowego na warunkach, które zostaną przez nie określone w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów, gdy są one używane do produkcji [Or. 18] substancji smakowo-aromatycznych, używanych do wytwarzania środków spożywczych i napojów bezalkoholowych, o zawartości alkoholu nieprzekraczającej 1,2% obj.
- 64 Transpozycji tego przepisu do prawa krajowego dokonano w § 152 ust. 1 pkt 5 BranntwMonG, zgodnie z którym wyroby zwalnia się z podatku, jeżeli są wykorzystywane na cele działalności gospodarczej i w postaci nieskażonej do produkcji substancji smakowo-aromatycznych służących do aromatyzowania a) napojów o zawartości alkoholu nieprzekraczającej 1,2 procenta objętościowego lub b) innych artykułów spożywczych, z wyjątkiem alkoholu i innych napojów zawierających alkohol.
- 65 2. Dla oceny niniejszej sprawy istotne znaczenie ma to, jakie produkty należą do zwolnionych z podatku substancji smakowo-aromatycznych w rozumieniu art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 i czy [...] ekstrakt z wanilii jest substancją smakowo-aromatyczną w rozumieniu tego przepisu. Ponieważ dyrektywa nie definiuje pojęcia substancji smakowo-aromatycznej, izba odsyłająca ma wątpliwości co do wykładni wskazanego zwolnienia z podatku.
- 66 Komitet ds. Podatku Akcyzowego Komisji Europejskiej zajmował się definicją substancji smakowo-aromatycznych już na posiedzeniu w dniach 29 i 30 września 1993 r., nie dochodząc jednak do porozumienia. Zdaniem Komisji powinna istnieć możliwość wykorzystywania alkoholu zwolnionego z podatku zawsze wtedy, kiedy wyprodukowane w ten sposób produkty służą aromatyzowaniu produktów spożywczych i napojów bezalkoholowych. W szczególności powinno się zapewnić zwolnienie z podatku substancji smakowo-aromatycznych na potrzeby określonych napojów orzeźwiających (coli, lemoniady), aby mogły być one nabywane bez stosowania procedury zawieszenia podatku [...].

- 67 W późniejszym czasie Komitet ds. Podatku Akcyzowego Komisji Europejskiej ponownie zajmował się zwolnieniem z podatku substancji smakowo-aromatycznych i podsumował przesłanki zwolnienia, jakie należy jego zdaniem spełnić w świetle art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83, w wytycznej CED nr 458 z dnia 19 listopada 2003 r. Delegacje zasiadające w Komitecie ds. Podatku Akcyzowego niemal jednogłośnie uważały, że zwolnienie w rozumieniu art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 od momentu wyprodukowania lub przywozu przyznaje się substancjom smakowo-aromatycznym, które są objęte kodami CN 1302 19 30, 2106 90 20 i 3302 w wersji obowiązującej w chwili przyjęcia tej wytycznej. W ten sposób z podatku od alkoholi powinny być zwolnione mieszaniny ekstraktów roślinnych, do produkcji napojów i przetworów spożywczych (podpozycja 1302 19 30 CN w wersji obowiązującej w dniu 19 listopada 2003 r.), preparaty alkoholowe złożone, inne niż na bazie substancji zapachowych, w rodzaju stosowanych do produkcji napojów (podpozycja 2106 90 20 CN w wersji obowiązującej w dniu 19 listopada 2003 r.), mieszaniny substancji zapachowych i mieszaniny (włącznie z roztworami alkoholowymi) na bazie jednej lub na wielu takich substancjach, [Or. 19] w rodzaju stosowanych jako surowce w przemyśle; pozostałe preparaty oparte na substancjach zapachowych, w rodzaju stosowanych do produkcji napojów (pozycja 3302 CN w wersji obowiązującej w dniu 19 listopada 2003 r.).
- 68 Republika Federalna Niemiec wyraziła zgodę na powyższe w dniu 1 września 2014 r. i wydała przepis administracyjny, w myśl którego administracja celna ma zwolnić z podatku od alkoholi produkty objęte pozycją 3302 CN, produkty objęte pozycją 2106 90 20 CN oraz mieszaniny ekstraktów roślinnych, do produkcji napojów i przetworów spożywczych z pozycji 1302 CN [...]. Z podatku od alkoholi nie są natomiast zwolnione produkty objęte pozycją 3301 CN oraz ekstrakty roślinne niebędące mieszaninami w rozumieniu pozycji 1302 CN.
- 69 W świetle powyższego [...] ekstrakt z wanilii nie byłby zwolniony z podatku od alkoholi, jeżeli należałoby go sklasyfikować w pozycji 3301 CN, mimo że produkty objęte pozycją 3302 CN, które mogą zawierać więcej alkoholu, są zwolnione z tego podatku. Gdyby był on objęty podpozycją 1302 19 05 CN, zwolnienie z podatku dla substancji smakowo-aromatycznych nie znajdowałoby zastosowania, ponieważ [...] ekstrakt z wanilii składa się tylko z jednego ekstraktu roślinnego, a mianowicie z oleju żywicznego z wanilii, w związku z czym w ocenie izby odsyłającej nie jest to mieszanina ekstraktów roślinnych. Pozostałe składniki – alkohol i woda – nie są bowiem składnikami roślinnymi.
- 70 3. Izba odsyłająca ma jednak wątpliwości, czy zwolnienie z podatku substancji smakowo-aromatycznych w rozumieniu art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 rzeczywiście znajduje zastosowanie wyłącznie do produktów objętych podpozycjami CN ustalonymi przez Komitet ds. Podatku Akcyzowego. Wątpliwości te wynikają już stąd, że takie ograniczenie nie wynika ani z dyrektywy 92/83, ani z innych przepisów prawa Unii. W art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 mowa jest ogólnie o substancjach smakowo-aromatycznych i nie ma tam żadnego ograniczenia zwolnienia z podatku do określonych produktów



CN lub produktów o określonej właściwości. Zwolnienie z podatku podlega ograniczeniom jedynie w zakresie, w jakim wymagane są określone rodzaje przeznaczenia oraz przewidziano określoną maksymalną zawartość alkoholu. W świetle brzmienia art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 należałoby zatem stwierdzić, że zwolnienie z podatku obejmuje również inne substancje smakowe, a w szczególności także ekstrakty roślinne niebędące mieszaninami, zwłaszcza że tego rodzaju ekstrakty roślinne tak samo jak substancje smakowo-aromatyczne mogą być wykorzystywane przy przygotowywaniu produktów spożywczych i napojów [Or. 20]. Pozwalałoby to też uniknąć wspomnianej sytuacji, w której podatek od alkoholi miałby nie być pobierany od produktów objętych pozycją 3302 CN, które mogą zawierać dużo alkoholu, natomiast byłby pobierany od produktów objętych pozycją 3301 CN, które zawierają mniej alkoholu.

- 71 Ograniczenie zwolnienia z podatku do podpozycji CN określonych w wytycznej CED nr 458 z dnia 19 listopada 2003 r. jest ponadto niezgodne z powszechnym uzusem językowym. Niemieckie pojęcie „Aroma” (łacińskie „aroma”, greckie „äröma” = „przyprawa”) oznacza bowiem zarówno „wyrazisty, przyjemny smak, aromatyczny zapach; silny, intensywny (przyjemny) zapach; wyrazisty własny smak lub zapach, w szczególności roślinnej używki”, jak i „(sztuczny) dodatek smakowy dodawany do produktów spożywczych, aromatyczna przyprawa” (www.duden.de pod hasłem „Aroma”).
- 72 W tym kontekście izba odsyłająca ma wątpliwości, czy Komitet ds. Podatku Akcyzowego ma w ogóle kompetencje do tego, aby ograniczać zakres stosowania art. 27 ust. 1 lit. e) dyrektywy 92/83 lub stosować wobec niego wykładnię zawężającą wbrew jego brzmieniu („Aromen”, „flavours”, „arômes”). W myśl art. 44 dyrektywy 2008/118 Komitet ds. Podatku Akcyzowego  bada  bowiem jedynie sprawy dotyczące  stosowania  wspólnotowych przepisów akcyzowych. Nie wynika z tego jednak upoważnienie do zmieniania wspólnotowego czy unijnego prawa wtórnego. Działalność Komitetu ds. Podatku Akcyzowego ma jedynie zapewnić jednolite stosowanie w państwach członkowskich istniejącego prawa Unii i wspierać Komisję Europejską (art. 43 ust. 1 dyrektywy 2008/118).
- 73 Właśnie tego celu wytyczna CED nr 458 Komitetu ds. Podatku Akcyzowego dotycząca zwolnienia z podatku substancji smakowo-aromatycznych jednak nie realizuje, ponieważ nie została przyjęta przez państwa członkowskie Estonię i Rumunię, a Wielka Brytania przyjęła ją jedynie w części. Również z tego powodu – niezależnie od przedstawionych wątpliwości co do wykładni przepisów prawa Unii dotyczących substancji smakowo-aromatycznych – istnieje zatem ryzyko niejednolitego stosowania prawa.