

Mål C-668/20

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

8 december 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

7 juli 2020

Klagande:

GmbH

Motpart:

Hauptzollamt

BUNDESFINANZHOF

BESLUT

I målet

GmbH

klagande

[utelämnas]

mot

Hauptzollamt

motpart

rörande klassificering enligt tulltaxan

fattade den sjunde avdelningen [**Orig. s. 2**]

vid sammanträdet den 7 juli 2020 följande beslut:

B e s l u t

I. Följande frågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

1. Ska undernummer 1302 19 05 i kombinerade nomenklaturen (nedan kallad KN) tolkas så, att ett extraherat vaniljoleoresin som utspäts med etanol och vatten, och som består av cirka 90 procent (volymprocent) respektive 85 procent (viktprocent) etanol, upp till 10 procent (viktprocent) vatten, 4,8 procent (viktprocent) torrt restmaterial och 0,5 procent (viktprocent) vanillin, ska klassificeras enligt detta undernummer, trots att det framgår av anmärkning 1 ij) till kapitel 13 i KN att KN-nummer 1302 inte ska tillämpas för extraherade gummihartser?

2. Omfattas en sådan vara som beskrivs i den första frågan till extraherade oleoresiner i den mening som avses i undernummer 3301 90 30 i KN?

3. Ska undernummer 3302 10 90 i KN tolkas så, att en sådan vara som beskrivs i den första frågan ska klassificeras som en blandning av luktämnen eller en blandning (inbegripet alkohollösningar) på basis av ett eller flera luktämnen, av sådana slag som används inom livsmedelsindustrin?

4. Ska varor som klassificeras enligt undernummer 1302 19 05 i KN eller som extraherade oleoresiner enligt undernummer 3301 90 30 i KN även anses vara smakämnen i den mening som avses i artikel 27.1 e i direktiv 92/83?

II. Förfarandet förklaras vilande fram till dess att EU-domstolen har besvarat begäran om förhandsavgörande.

S k ä l

I.

- 1 Den 10 februari 2016 deklarerade klaganden i första och andra instans ... kg ”blandningar av luktämnen samt blandningar på basis av ett eller flera luktämnen, av sådana slag som används inom livsmedelsindustrin, närmare bestämt: ...-vaniljextrakt” enligt undernummer 3302 10 90 i KN för övergång till fri omsättning och fri konsumtion.
- 2 Denna vara har ursprungligen utvunnits med hjälp av ett lösningsmedel (enligt klagandebolagets uppgifter med etanol) från en växt (vaniljstång) [Orig. s. 3] och utgörs av en starkt doftande, tjockflytande, mörkbrun produkt med ursprung i Madagaskar, vilken sedan späts ut med alkohol i Schweiz och därefter importerats till EU. Efter utspädningen är varan gyllenbrun och tunnflytande med en stark doft av vanilj. Efter utspädningen består den av cirka 90 procent

(volymprocent) respektive 85 procent (viktprocent) etanol, 4,8 procent (viktprocent) torrt restmaterial och en genomsnittlig andel vanillin på 0,5 procent (viktprocent).

- 3 Motparten i första och andra instans (Hauptzollamt, nedan kallat HZA) fastställde inledningsvis att klagandebolaget endast ska betala mervärdesskatt vid import till ett belopp på ... €. Därefter meddelade HZA dock den 25 april 2016 ett beslut i vilket HZA fastställde ett efterkrav på tull till ett belopp på ... € och spritskatt ("Branntweinsteuer") till ett belopp på ... €, eftersom HZA numera ansåg att varan ska klassificeras enligt KN-undernummer 1302 19 05 (tullsats 3 procent) och således även omfattas av spritskatt.
- 4 Finanzgericht ansåg att efterkravet avseende tull och spritskatt var lagenligt. Finanzgericht fann vidare att den importerade varan ska klassificeras enligt KN-undernummer 1302 19 05. Det är visserligen inte fråga om ett rent vaniljoleoresin, utan om en blandning av vaniljoleoresin, alkohol och vatten. Vaniljoleoresinet ger emellertid varan dess huvudsakliga karaktär, vilket innebär att även vaniljoleoresin som späts ut med alkohol och vatten ska klassificeras enligt nummer 1302 i harmoniserade systemet (nedan kallat HS). Dessutom har inte en bearbetning i samband med standardisering någon inverkan på varans tulltaxeklassificering. Vaniljextraktet som klaganden importerat har inte heller fått karaktär av en livsmedelsberedning på grund av tillsats av andra ämnen, eftersom alkohol och vatten användes redan vid extraktionen av vaniljoleoresinet. Oberoende av detta omnämns vaniljoleoresin uttryckligen i KN-nummer 1302 19 05. Varan kan inte klassificeras enligt KN-nummer 3302 10 90, eftersom det aktuella vaniljoleoresinet inte är ett luktämne.
- 5 Finanzgericht konstaterade dessutom att det aktuella ...-vaniljextraktet är en vara som omfattas av spritskatt. Den skattebefrielse som gäller för vissa smakämnen som används vid tillverkning för livsmedel ska inte tillämpas, eftersom ...-vaniljextraktet inte har utvunnits från flera växtarter.
- 6 Klagandebolaget har överklagat denna dom. Klaganden anser att varan ska klassificeras enligt KN-nummer 3302 10 90. KN-nummer 3302 omfattar bland annat blandningar på basis av ett luktämne av sådant slag som används som råvaror inom industrin. Luktämnen i detta avseende är de ämnen som klassificeras enligt KN-nummer 3301. Bland annat alla extraherade oleoresiner klassificeras enligt sistnämnda KN-nummer. Den importerade varan innehåller ett sådant extraherat oleoresin. Utöver detta innebär omständigheten att produkten som ursprungligen härrör från Madagaskar blandades med alkohol och vatten i **[Orig. s. 4]** Schweiz att en beredning för livsmedelsindustrin uppkom. Klaganden anser att KN-nummer 1302 inte kan tillämpas, eftersom extraherade gummihartser uttryckligen undantagits från KN-nummer 1302 enligt anmärkning 1 ij) till kapitel 13 i KN.
- 7 Klagandebolaget har dessutom gjort gällande att förhandsbeskedet grundas på en felaktig tillämpning av spritskattelagstiftningen. Bolaget anser att den importerade

varan är undantagen från spritskatt oberoende av huruvida den ska klassificeras enligt KN-nummer 3302 10 90 eller KN-nummer 1302 19 05. Finanzgericht gjorde en felaktig rättstillämpning när den fann att skattebefrielsen för smakämnen enligt KN-nummer 1302 endast omfattar ämnen som består av blandningar av vegetabiliska extrakt. Även HZA anser att varor som ska klassificeras enligt KN-nummer 3302 inte är föremål för spritskatt.

II.

- 8 Den hänskjutande domstolen förklarar överklagandeförfarandet som den ska avgöra för vilande [utelämnas] och hänskjuter följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt [upprepning av frågorna i beslutsdelen]:
- 9 [utelämnas]
- 10 [utelämnas]
- 11 [utelämnas]
- 12 [utelämnas]

III.

- 13 **[Orig. s. 5]** Den hänskjutande domstolen anser att KN i dess lydelse enligt kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/1754 av den 6 oktober 2015 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan [utelämnas] (EUT L 285, 2015, s. 1) är relevant för avgörandet i förevarande mål. Av särskild betydelse vid prövningen är tillämpningsområdet för KN-numren 1302, 3301 och 3302, och undernumren 1302 19 05, 3301 90 30 och 3302 10 90 i KN. Det finns tveksamheter när det gäller tolkningen av dessa tulltaxenummer som är avgörande för utgången i förevarande mål. Dessutom är det för utgången i målet relevant att fastställa räckvidden av undantaget från spritskatt för smakämnen enligt artikel 27.1 e i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (nedan kallad direktiv 92/83) [utelämnas] (EGT L 316, 1992, s. 21). Den hänskjutande domstolen anser att det råder tvivel även med avseende på tolkningen av denna bestämmelse.
- 14 **Tillämplig unionsrätt:**

Anmärkning 1 ij) till kapitel 13:

Nr 1302 ska tillämpas för bl.a. lakritsextrakt, pyrethrumextrakt, humleextrakt, alooextrakt och opium.

Numret ska inte tillämpas för

...

15

- ij) eteriska oljor, ”concretes”, ”absolutes”, resinoider, extraherade gummihartser, vatten från destillation av eteriska oljor och vattenlösningar av sådana oljor samt blandningar baserade på sådana doftämnen som används för framställning av drycker (kapitel 33)

KN-nr 1302:

1302

Växtsafter och växtextrakter; pektinämnen, pektinater och pektater; agar-agar samt annat växtslem och andra förtjockningsmedel, även modifierade, erhållna ur vegetabiliska produkter:

1302 11 00

- Växtsafter och växtextrakter:
- Opium

...

1302 19

- Andra:

1302 19 05

- Vaniljoleoresin

16

Förklarande anmärkningar till nummer 1301 i harmoniserade systemet (HS):

D. Oleoresiner är utsöndringar vilka i huvudsak innehåller flyktiga och hartsartade beståndsdelar ...

16.1

[Orig. s. 6]

17

Förklarande anmärkningar till HS-nummer 1302:

A. Växtsafter och växtextrakter

01.0

Detta nummer omfattar växtsafter (vanligen erhållna genom naturlig avsöndring från eller insnitt i växter) och växtextrakter (erhållna från växten genom extraktion med lösningsmedel), under förutsättning att de inte är nämnda eller inbegripna i något annat tulltaxenummer med mera specificerad varubeskrivning ...

02.0

18

Dessa växtsafter och extrakter skiljer sig från de eteriska oljorna, resinoiderna och extraherade oleoresinerna enligt nr 3301 genom att de, förutom att de innehåller flyktiga luktämnen, innehåller en mycket större del av andra växtämnen (t.ex. klorofyll, tanniner, bitterämnen, kolhydrater och andra extraktivämnen).

02.5

19

Bland växtsafter och växtextrakter enligt detta nummer kan nämnas:	03.0
...	
4. pyrethrumextrakt, vilket erhålls huvudsakligen ur blommorna av olika pyrethrumarter ... genom extraktion med organiskt lösningsmedel ...	07.0
...	
7. ginsengextrakt, vilket erhålls genom extraktion av ginsengrötter med vatten eller alkohol ...	10.0
...	
9. podofyllin, en hartsartad substans som extraheras med alkohol ur de torkade rhizomerna av <i>Podophyllum peltatum</i> .	13.0
...	26.1
21. vaniljoleoresin (ibland felaktigt benämnd ”vaniljresinoid” eller ”vaniljextrakt”).	
...	
Växtsafter och växtextrakter enligt detta nummer utgör i allmänhet råmaterial för olika fabrikationsändamål. De omfattas inte av detta nummer när de på grund av tillsats av andra ämnen har fått karaktär av livsmedelsberedningar, medikamenter etc.	29.1
...	
Numret omfattar inte eteriska oljor, resinoider och extraherade oleoresiner (enligt nr 3301) ...	36.2
Extraherade oleoresiner skiljer sig från extrakten enligt detta nummer genom att de 1) erhållits ur naturliga, cellulära obehandlade växtmaterial (vanligtvis kryddor eller aromatiska växter), antingen genom [Orig. s. 7] extraktion med organiska lösningsmedel eller med superkritiska vätskor och att de 2) innehåller flyktiga luktämnen tillsammans med icke-flyktiga smakämnen, vilka definierar kryddans eller den aromatiska växtens karakteristiska lukt eller smak.	36.5
Numret omfattar dessutom inte heller [nedanstående varor av vegetabiliskt ursprung som är inbegripna i andra tulltaxenummer med mera specificerad varubeskrivning]:	37.0
a) naturliga gummiarter, hartser, gummihartser och oleoresiner (nr 1301);	38.1
...	
Förklarande anmärkningar till KN-nummer 1302:	
Växtextrakter enligt nr 1302 är obearbetade vegetabiliska råvaror som erhållits genom, exempelvis, lösningsmedelsextraktion, och som inte är ytterligare kemiskt modifierade eller bearbetade. Emellertid tillåts inaktiva tillsatser (t.ex. klumpförebyggande medel) och bearbetning i samband med standardisering, eller fysisk behandling, såsom torkning eller filtrering.	01.1

20

Anmärknings till kapitel 33:

1. Detta kapitel omfattar inte :

a) naturliga balsamer och växtextrakter enligt nr 1301 och 1302,

...

2. Uttrycket ”lukttämen” i nr 3302 avser endast ämnen enligt nr 3301, doftande beståndsdelar som isolerats ur lukttämen eller syntetiska smakämnen.

...

KN-nr 3301:

3301 Eteriska oljor (även avterpeniserade), inbegripet ”concretes” och ”absolutes”; resinoider; extraherade oleoresiner; koncentrat av eteriska oljor i fett, icke flyktig olja, vax e.d., erhållna genom så kallad enfleurage eller maceration; terpenhaltiga biprodukter erhållna vid avterpenisering av eteriska oljor; vatten från destillation av eteriska oljor och vattenlösningar av sådana oljor

...

3301 90

– Andra slag

3301 90 10

– Terpenhaltiga biprodukter erhållna vid avterpenisering av eteriska oljor:

– Extraherade oleoresiner:

3301 90 21

– Av lakrits och av humle

3301 90 30

– Andra [Orig. s. 8]

...

21

Förklarande anmärknings till kapitel 33 i HS:

De eteriska oljorna och de extraherade oleoresinerna enligt nr 3301 är alla extraherade ur växtmaterial. Den använda extraktionsmetoden bestämmer vilken typ av produkt som erhålles. Beroende på om, till exempel, ångdestillation eller en behandling med ett organiskt lösningsmedel användes, kan vissa växter (exempelvis kanel) ge antingen en eterisk olja eller en extraherad oleoresin.

01.2

22

Förklarande anmärknings till HS-nummer 3301:

...

Extraherade oleoresiner, inom handeln benämnda såsom ”beredda oleoresiner” eller ”kryddoleoresiner”, utvunna ur naturliga, cellulära, obehandlade växtmaterial (vanligtvis kryddor eller aromatiska växter), antingen genom extraktion med organiska

12.1

lösningsmedel eller med överkritiska vätskor. Dessa extrakt innehåller flyktiga luktämnen (t.ex. eteriska oljor) och icke-flyktiga smakämnen (t.ex. hartser, fetthaltiga oljor, bittra beståndsdelar), vilka tillsammans ger den karakteristiska lukten eller smaken för kryddan eller kryddväxten. Innehållet av eteriska oljor i dessa extraherade oleoresiner varierar betydligt beroende på växt. De används huvudsakligen som smaksättningsmedel inom livsmedelsindustrin.

Numret omfattar inte 13.1

a) naturliga balsamer (enligt nr 1301); 14.1

...

Eteriska oljor, resinoider och extraherade oleoresiner innehåller 17.1
ibland små mängder lösningsmedel från extraktionen (t.ex. etanol). Detta inverkar dock inte på klassificeringen.

23

Eteriska oljor, resinoider och extraherade oleoresiner som endast 18.3
har standardiserats genom att en viss mängd av huvudbeståndsdelarna har avlägsnats eller tillsat[t]s klassificeras också enligt detta nummer, under förutsättning att den standardiserade produktens sammansättning ligger inom de normala gränserna för den aktuella produkten i dess naturliga tillstånd. En eterisk olja, resinoid eller extraherad oleoresin som har fraktionerats eller modifierats på annat sätt (bortsett från avlägsnande av terpenkolväten), så att sammansättningen hos den härigenom uppkomna produkten avsevärt skiljer sig från sammansättningen hos den ursprungliga produkten, förs dock inte hit (i allmänhet nr 3302). Vidare omfattar inte heller numret produkter försatta med utspädningsmedel eller bärsbstanser såsom vegetabilisk olja, dextros eller stärkelse (vanligtvis enligt 3302).

...

Förutom de varor som enligt vad som sägs ovan inte omfattas av 29.0
detta nummer omfattar numret inte heller:

a) vaniljoleoresin (ibland felaktigt benämnd ”vaniljresinoid” eller 30.1
”vaniljextrakt”) (enligt nr 1302);

24

KN-nr 3302:

3302

Blandningar av luktämnen samt blandningar (inbegripet alkohollösningar) på basis av ett eller flera luktämnen, av sådana slag som används som råvaror inom industrin; andra beredningar baserade på luktämnen, av sådana slag som används för framställning av drycker

- 3302 10 – Av sådana slag som används inom livsmedelsindustrin eller vid industriell tillverkning av drycker
- 3302 10 10 bis – Av sådana slag som används vid tillverkning av drycker
- 3302 10 40
- 3302 10 90 – Av sådana slag som används inom livsmedelsindustrin

25

Förklarande anmärkningar till HS-nummer 3302:

Detta nummer omfattar följande blandningar, under förutsättning att de är av sådana slag som används som råvaror inom parfymindustrin, inom livsmedelsindustrin eller vid industriell tillverkning av drycker (t.ex. för framställning av konfektyrer, för aromatisering av födoämnen och drycker) eller inom andra industrier (t.ex. vid tvålltillverkning):

- ...
3. blandningar av extraherade oleoresiner; 03.2
- ...
6. blandningar som består av ett eller flera luktämnen (eteriska oljor, resinoider, extraherade oleoresiner eller syntetiska luktämnen) kombinerade med tillsatta utspädningsmedel eller bärsubstanser såsom vegetabilisk olja, dextros eller stärkelse. 06.5
- ...

26 Artikel 27.1 e i direktiv 92/83:

1. Medlemsstaterna skall befria de varor som omfattas av detta direktiv från den **[Orig. s. 10]** harmoniserade punktskatten på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk i följande fall:

...

e) Varorna används vid framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

...

27 Artikel 43 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG [utelämnas] (EUT L 9, 2009, s. 12):

1. Kommissionen ska biträdas av en kommitté kallad *kommittén för punktskatter*.

28 Artikel 44 i direktiv 2008/118:

Kommittén för punktskatter ska, förutom de uppgifter som avses i artikel 43, granska de ärenden som kommitténs ordförande tar upp, antingen på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för en medlemsstat, när det gäller tillämpningen av gemenskapsbestämmelser om punktskatt.

29 Riktlinje CED nr 458 från kommittén för punktskatter vid Europeiska kommissionen av den 19 november 2003:

Frågor om tillämpningen av gemenskapens punktskattebestämmelser

30

1.	<u>Ursprung</u>	Kommissionen
	<u>Bestämmelse</u>	Artikel 27.1 e i direktiv 92/83/EWG
	<u>Ämne</u>	Transport inom gemenskapen av smakämnen enligt artikel 27.1 e i direktiv 92/83/EEG CED nr 364 rev. 1 och 432

31 Delegationerna angav nästan enhälligt att undantaget enligt artikel 27.1 e i direktiv 92/83/EEG ska beviljas från tidpunkten för tillverkning eller import för smakämnen som klassificeras enligt KN-numren 1302 19 30, 2106 90 20 och 3302 i den lydelse som gäller vid tidpunkten då denna riktlinje antas.

32 KN-undernummer 1302 19 30 i den lydelse som var giltig den 19 november 2003:

1302 19 30 Blandningar av vegetabiliska extrakt, för framställning av drycker eller livsmedelsberedningar [**Orig. s. 11**]

33 KN-undernummer 2106 90 20 i den lydelse som var giltig den 19 november 2003:

2106 90 20 Sammansatta alkoholhaltiga beredningar, inte baserade på luktämnen, av sådana slag som används för framställning av drycker

34 KN-nummer 3302 i den lydelse som var giltig den 19 november 2003:

3302 Blandningar av luktämnen samt blandningar (inbegripet alkohollösningar) på basis av ett eller flera luktämnen, av sådana slag som används som råvaror inom industrin; andra beredningar baserade på luktämnen, av sådana slag som används för framställning av drycker

35 **Tillämplig nationell rätt:**

130 § i Gesetz über das Branntweinmonopol (BranntwMonG) (lagen om spritmonopol) – av den 8 april 1922 i dess lydelse enligt lagen av den 15 juli 2009 (Bundesgesetzblatt – BGB1. – I, 1870):

1. Sprit och varor (produkter) som innehåller sprit är inom beskattningsområdet föremål för spritskatt ...

4. Varor som innehåller sprit i den mening som avses i stycke 1 är bland annat andra alkoholhaltiga varor än de som anges i kapitel 22 i kombinerade nomenklaturen, som tillverkas genom användning av sprit eller innehåller sprit

och vars alkoholhalt när det gäller flytande produkter är högre än 1,2 volymprocent och när det gäller varor som inte är i flytande form är högre än 1 viktprocent.

...

36 152 § stycke 1 punkt 5 BranntwMonG i dess lydelse enligt lagen av den 21 juni 2013 (BGBl. I, 2221):

1. Produkter är undantagna från skatten om de används kommersiellt

...

5. i odenaturerat tillstånd för tillverkning av smakämnen som används för smaksättning av

a) drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

b) andra livsmedel, med undantag för sprit och andra alkoholhaltiga drycker,

...

IV.

37 Det finns oklarheter beträffande tolkningen av KN-undernumren 1302 19 05, 3301 90 30 och 3302 10 90, vilka kan komma ifråga för klassificeringen av den importerade varan. [Orig. s. 12]

38 1. Det framgår av EU-domstolens fasta praxis, vilken den hänskjutande domstolen är enig med, att det avgörande kriteriet för den tullrättsliga klassificeringen av varor i allmänhet ska bestämmas med ledning av varans objektiva kännetecken och egenskaper som dessa definieras enligt lydelsen av nummer och undernummer i KN, och enligt de allmänna bestämmelserna för tolkning av kombinerade nomenklaturen (EU-domstolens dom GROFA m.fl. av den 22 mars 2017, C-435/15 och C-666/15, EU:C:2017:232 [utelämnas]).

39 Dessutom finns det förklarande anmärkningar och klassificeringsuttalanden som utgör viktiga tolkningsdata vid bedömningen av vad som omfattas av olika tulltaxenummer, dock utan att vara rättsligt bindande (se EU-domstolens dom GROFA m.fl. EU:C:2017:232 [utelämnas]). Därför har den hänskjutande domstolen som ett komplement till de unionsrättsliga bestämmelserna även återgett de förklarande anmärkningarna. En varas avsedda användning kan vara ett relevant kriterium om det hänvisas till detta kriterium i bestämmelsernas eller i de förklarande anmärkningarnas lydelse [utelämnas]. Avgörande i detta sammanhang är huruvida den avsedda användningen följer av varans objektiva kännetecken och egenskaper [utelämnas].

40 2. KN-nummer 1302 omfattar i enlighet med dess lydelse växtsafter och växtextrakter; pektinämnen, pektinater och pektater; agar-agar samt annat

växtslem och andra förtjockningsmedel, även modifierade, erhållna ur vegetabiliska produkter.

- 41 Såsom dessutom framgår av punkterna 01.0 och 02.0 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 1302, omfattar detta nummer växtsafter (vanligen erhållna genom naturlig avsöndring från eller insnitt i växter) och växtextrakter (erhållna från växten genom extraktion med lösningsmedel), under förutsättning att de inte är nämnda eller inbegripna i något annat tulltaxenummer med mera specificerad varubeskrivning. Det framgår av punkt 02.5 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 1302 att dessa växtsafter och extrakter skiljer sig från de eteriska oljorna, resinoiderna och extraherade oleoresinerna enligt nr 3301 genom att de, förutom att de innehåller flyktiga luktämnen, innehåller en mycket större del av andra växtämnen (t.ex. klorofyll, tanniner, bitterämnen, kolhydrater och andra extraktivämnen).
- 42 a) Varan som importerats av klagandebolaget utvinns i ett första bearbetningssteg från en [**Orig. s. 13**] växt (vaniljstång) med hjälp av ett lösningsmedel (etanol, enligt klagandens uppgifter). Följaktligen skulle varan kunna klassificeras som ett växtextrakt i enlighet med KN-nummer 1302 och nämnda förklarande anmärkningar. Detta bekräftas av de exempel som anges i punkterna 03.0, 07.0, 10.0 och 13.0 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 1302, av vilka det framgår att endast den omständigheten att extraktion med ett lösningsmedel (till exempel alkohol) skett inte utgör hinder för att klassificera varan enligt KN-nummer 1302.
- 43 b) I ett andra bearbetningssteg (vilket också genomfördes före importen) späddes varan emellertid ut med så mycket alkohol och vatten att den består av dessa två beståndsdelar till cirka 95 procent (viktprocent). Däremot innehåller den endast 4,8 procent (viktprocent) torrt restmaterial och en vanillinhalt på 0,5 procent (viktprocent). Denna låga andel av vegetabiliska produkter talar enligt den hänskjutande domstolens uppfattning för att varan vid tidpunkten för importen redan hade förlorat sin eventuella karaktär av växtextrakt.
- 44 Å andra sidan framgår det inte av KN-nummer 1302 och de förklarande anmärkningarna till detta nummer upp till vilken andel av andra växtämnen det fortfarande är fråga om ett växtextrakt enligt nomenklaturen, och när andelen av andra växtämnen är för låg för att klassificera produkten enligt KN-nummer 1302 och det således är fråga om en produkt i ett senare bearbetningsled som ska klassificeras enligt ett annat tulltaxenummer (i det aktuella målet enligt KN-nummer 3301 eller 3302). Det framgår dock av punkt 01.1 i de icke bindande förklarande anmärkningarna till KN-nummer 1302 att bearbetning i samband med standardisering inte utgör hinder för att klassificera en vara enligt KN-nummer 1302. Härav framgår emellertid inte huruvida en så stark utspädning med alkohol och vatten som det är fråga om i det aktuella målet fortfarande kan anses utgöra standardisering, även om den – som klagandebolaget har gjort gällande – syftar till att uppnå en vaniljhalt på 0,5 procent (viktprocent). I detta sammanhang ska det även hänvisas till punkt 29.1 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer

1302, enligt vilken växtsafter och växtextrakter inte omfattas av detta nummer när de på grund av tillsats av andra ämnen har fått karaktär av livsmedelsberedningar, medikamenter etc. Även i detta sammanhang är det exakta tillämpningsområdet för KN-nummer 1302 vagt formulerat.

- 45 c) Vidare anser den hänskjutande domstolen att det råder tvivel beträffande huruvida KN-nummer 1302 kan tillämpas, eftersom det framgår av anmärkning 1 ij) till kapitel 13 att extraherade gummihartser (på engelska "extracted oleoresins", på franska "les oleoresines d'extraction") uttryckligen undantagits från tillämpningsområdet för KN-nummer 1302. Detta är även logiskt, eftersom extraherade oleoresiner omfattas av KN-nummer 3301. Det bekräftas även av punkt 36.2 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 1302 att extraherade oleoresiner inte klassificeras enligt detta nummer, utan enligt HS-nummer 3301. Extraherade oleoresiner skiljer sig från extrakten enligt KN-nummer 1302 genom att de 1) erhållits ur naturliga, cellulära obehandlade växtmaterial [**Orig. s. 14**] (vanligtvis kryddor eller aromatiska växter), antingen genom extraktion med organiska lösningsmedel eller med superkritiska vätskor och att de 2) innehåller flyktiga luktämnen tillsammans med icke-flyktiga smakämnen, vilka definierar kryddans eller den aromatiska växtens karakteristiska lukt eller smak (punkt 36.5 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 1302).
- 46 Eftersom Finanzgericht i det aktuella målet anser att det vaniljoleoresin som ingår i ...-vaniljextraktet är ett extraherat oleoresin följer det således av anmärkning 1 ij) till kapitel 13 i KN att KN-nummer 1302 inte ska tillämpas för varan. Det följer även av nomenklaturens systematik att det i överensstämmelse med detta inte heller är möjligt att tillämpa de motsvarande undernumren (se allmän bestämmelse 6 för tolkning av KN).
- 47 d) Det föreligger emellertid en motstridighet i den mån som sådana varor som det är fråga om i det aktuella målet undantagits från KN-nummer 1302, då vaniljoleoresin uttryckligen omnämns i KN-undernummer 1302 19 05. Det framgår även av punkt 26.1 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 1302 (i avsnitt A om växtsafter och växtextrakter) att vaniljoleoresin ska klassificeras enligt detta nummer. Om KN-nummer 1302 däremot inte får tillämpas, får inte heller dess undernummer tillämpas.
- 48 Det är dock oklart vilket tillämpningsområde som i sådana fall skulle kvarstå för KN-undernummer 1302 19 05, eftersom naturliga oleoresiner ska klassificeras enligt KN-nummer 1301 (se även punkterna 37.0 och 38.1 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 1302) och extraherade oleoresiner enligt KN-nummer 3301. HZA har gjort gällande att anmärkning 1 ij) till kapitel 13, enligt vilken extraherade gummihartser undantas från tillämpningsområdet för KN-nummer 1302, endast omfattar andra oleoresiner än vaniljoleoresin. Detta argument kan emellertid inte godtas, eftersom en sådan åtskillnad inte görs i den bindande lydelsen av denna anmärkning (se allmän bestämmelse 1 för tolkning av KN).

- 49 En tolkning som innebär att vaniljoleoresiner inte är gummiharts utan växtextrakter är inte heller övertygande, eftersom det leder till frågan varför man i sådana fall inte valde en annan beteckning för vaniljextrakt i KN-nummer 1302 19 05.
- 50 3. För klassificeringen av den omtvistade varan kommer även KN-nummer 3301 i fråga. Även tolkningen av detta nummer är oklar. KN-nummer 3301 omfattar ”eteriska oljor (även avterpeniserade), inbegripet ’concretes’ och ’absolutes’; resinoider; extraherade oleoresiner; koncentrat av eteriska oljor i fett, icke flyktig olja, vax e.d., erhållna genom så kallad enfleurage eller maceration; terpenhaltiga biprodukter erhållna vid avterpenisering av eteriska oljor; vatten från destillation av eteriska oljor och **[Orig. s. 15]** vattenlösningar av sådana oljor”. Extraherade oleoresiner omnämns uttryckligen i lydelsen av detta KN-nummer och det bekräftas även i punkt 01.2 i de förklarande anmärkningarna till kapitel 33 HS att extraherade oleoresiner ska klassificeras enligt KN-nummer 3301.
- 51 Enligt punkt 12.1 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 3301 utvinns extraherade oleoresiner ur naturliga, cellulära, obehandlade växtmaterial (vanligtvis kryddor eller aromatiska växter), antingen genom extraktion med organiska lösningsmedel eller med överkritiska vätskor. Dessa extrakt innehåller flyktiga luktämnen (t.ex. eteriska oljor) och icke-flyktiga smakämnen (t.ex. hartser, fetthaltiga oljor, bittra beståndsdelar), vilka tillsammans ger den karakteristiska lukten eller smaken för kryddan eller kryddväxten. Den hänskjutande domstolen anser att de tyska begreppen ”Lösemittel” (i punkt 02.0 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 1302) (”lösningsmedel”) och ”Lösungsmittel” (i punkt 12.1 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 3301) (”lösningsmedel”) i detta sammanhang ska anses vara liktydiga.
- 52 a) Varan som ska bedömas i förevarande mål utvinns från en växt (vaniljstång) med hjälp av ett lösningsmedel (etanol, enligt klagandens uppgifter) och späds därefter ut med alkohol och vatten. Varans objektiva egenskaper överensstämmer således med lydelsen av HS-nummer 3301 (se allmän bestämmelse 1 för tolkning av KN) och betecknas således även (delvis) av Finanzgericht som ett extraherat oleoresin.
- 53 Dessutom innehöll varan – som redan påpekats ovan – vid importtidpunkten endast 4,8 procent (viktprocent) torrt restmaterial. Även denna höga renhetsgrad tyder på att varan inte längre ska klassificeras enligt KN-nummer 1302 utan enligt KN-nummer 3301, eftersom varor enligt KN-nummer 1302 innehåller en större andel av andra växtämnen (se punkt 02.5 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 1302).
- 54 b) I det aktuella målet kvarstår dock vissa tvivel med avseende på huruvida ...-vaniljextraktet kan klassificeras enligt KN-nummer 3301. Vaniljoleoresin omnämns uttryckligen i KN-undernummer 1302 19 05, vilket gör det nödvändigt att avgränsa KN-nummer 1302 (se ovan). Vidare framgår det av anmärkning 1 a) till kapitel 33 att växtextrakter enligt nummer 1302 inte omfattas av detta kapitel.

Det framgår även av punkterna 29.0 och 30.1 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 3301 att numret inte omfattar vaniljoleoresin. Detta talar för att en vara som – såsom ...-vaniljextraktet – innehåller extraherat vaniljoleoresin inte kan klassificeras enligt KN-nummer 3301. Det är således av avgörande betydelse för utgången i det aktuella målet hur de extraherade oleoresinerna enligt KN-nummer 3301 ska avgränsas från växtextrakter enligt KN-nummer 1302. **[Orig. s. 16]**

- 55 4. Å andra sidan uppkommer problem även vid avgränsningen mellan KN-nummer 3301 och KN-nummer 3302. KN-nummer 3302 omfattar ”blandningar av luktämnen samt blandningar (inbegripet alkohollösningar) på basis av ett eller flera luktämnen, av sådana slag som används som råvaror inom industrin; andra beredningar baserade på luktämnen, av sådana slag som används för framställning av dryck”.
- 56 Såsom framgår av punkterna 01.0, 03.2 och 06.5 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 3302 klassificeras inte endast blandningar som består av flera extraherade oleoresiner enligt detta nummer. Tvärtom omfattar nummer 3302 i KN även blandningar på basis av endast ett luktämne. Det kan således vara fråga om blandningar som består av ett eller flera luktämnen (eteriska oljor, resinoider, extraherade oleoresiner eller syntetiska luktämnen) kombinerade med tillsatta utspädningsmedel eller bärsubstanser såsom vegetabilisk olja, dextros eller stärkelse.
- 57 a) Mot bakgrund av detta kommer även KN-nummer 3302 i fråga för klassificering av ...-vaniljextraktet. Varan innehåller extraherat vaniljoleoresin och baseras således på ett luktämne i den mening som avses i anmärkning 2 till kapitel 33 i KN och punkt 06.5 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 3302. Dessutom späddes vaniljoleoresinet ut genom tillsats av alkohol och vatten. Genom den höga alkoholhalten på 85 procent (viktprocent) kan ...-vaniljextraktet ha förlorat sin karaktär av extraherat oleoresin i den mening som avses i KN-nummer 3301 och i stället blivit en alkohollösning i den mening som avses i KN-nummer 3302. I detta fall ska varan klassificeras enligt undernummer 3302 10 90 i KN.
- 58 b) Den hänskjutande domstolen hyser dock tvivel beträffande tolkningen av KN-nummer 3302, eftersom det inte är möjligt att entydigt avgränsa dess tillämpningsområde från KN-nummer 3301. Varken lydelsen av KN-nummer 3302 eller de förklarande anmärkningarna för dess tolkning innehåller några klara föreskrifter om hur stor mängd vatten eller alkohol som får tillsättas en extraherad oleoresin innan den inte längre ska klassificeras enligt KN-nummer 3301 utan enligt KN-nummer 3302.
- 59 Den hänskjutande domstolen vill dessutom få klarhet i huruvida det utgör hinder för en klassificering enligt KN-nummer 3302 att det till vaniljoleoresinet som utvunnits i Madagaskar vid en senare tidpunkt i Schweiz endast tillsattes beståndsdelar – nämligen vatten och alkohol – som redan användes vid

utvinningen av vaniljoleoresin från vaniljstänger och således redan förekom i varan i en lägre koncentration. Det framgår av punkt 17.1 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 3301 att extraherade oleoresiner ibland innehåller små mängder lösningsmedel från extraktionen (t.ex. etanol), men att detta dock [**Orig. s. 17**] inte inverkar på klassificeringen. Om rests substanser från extraktionen emellertid inte har någon inverkan på klassificeringen enligt tulltaxan vill den hänskjutande domstolen få ett klargörande av hur tullmyndigheterna i varje enskilt fall ska veta vilken andel etanol som (endast) utgör en rest från extraktionen och hur mycket etanol som tillsatts varan efter att extraktionen avslutats. HZA har i detta sammanhang påpekat att det även vid en undersökning av varan inte vore möjligt att fastställa huruvida etanolinnehållet är en rest från utvinningen av vaniljoleoresinet eller etanol som tillsatts i ett senare skede. Den hänskjutande domstolen anser mot bakgrund av den rättspraxis från EU-domstolen som omnämndes inledningsvis, enligt vilken klassificeringen av varorna ska ske på grundval av deras objektiva beståndsdelar (se ovan), och med hänsyn till tulldeklaranternas rättssäkerhet och den enhetliga tillämpningen av KN att detta är en tungt vägande invändning.

- 60 Dessutom tyder även punkt 18.3 i de förklarande anmärkningarna till HS-nummer 3301 – som visserligen inte är bindande – på att en ökning av andelen alkohol inte innebär att varan i stället ska klassificeras enligt KN-nummer 3302. Enligt denna förklarande anmärkning ska extraherade oleoresiner som endast har standardiserats genom att en viss mängd av huvudbeståndsdelarna har avlägsnats eller tillsatts och därigenom ställts in på en viss verkningsgrad fortfarande klassificeras enligt KN-nummer 3301. Mot detta kan invändas att klassificeringen i princip ska bestämmas med ledning av varans objektiva beståndsdelar och tulltaxenumrets lydelse. Av vilken anledning som en vara tillsatts etanol saknar således betydelse vid klassificeringen.

V.

- 61 Ur unionsrättsligt perspektiv finns tveksamheter även med avseende på den punktskatterättsliga bedömningen av det aktuella målet:
- 62 ...-vaniljextraktet är en vara som innehåller sprit och omfattas enligt 130 § stycke 1 första meningen jämförd med stycke 4 BrantwMonG i princip av tysk spritskatt. I det aktuella målet är det emellertid oklart huruvida skattebefrielsen enligt 152 § stycke 1 punkt 5 BrantwMonG, vilken grundas på unionsrätten, ska tillämpas på importen av ...-vaniljextraktet.
- 63 1. Enligt artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska medlemsstaterna befria de varor som omfattas av detta direktiv från den harmoniserade punktskatten på villkor som de ska fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk i fall då varorna används vid framställning [**Orig. s. 18**] av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.

- 64 Denna bestämmelse införlivades med den nationella lagstiftningen genom 152 § stycke 1 punkt 5 BranntwMonG, enligt vilken produkter är undantagna från skatten om de används kommersiellt i odenaturerat tillstånd för tillverkning av smakämnen som används för smaksättning av a) drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent eller b) andra livsmedel, med undantag för sprit och andra alkoholhaltiga drycker.
- 65 2. Det är avgörande för utgången i det aktuella målet vilka varor som hör till de skattebefriade smakämnena i den mening som avses i artikel 27.1 e i direktiv 92/83 och huruvida ...-vaniljextraktet är ett smakämne i denna mening. Eftersom begreppet smakämne inte definieras i direktivet är den hänskjutande domstolen osäker på hur nämnda bestämmelse om undantag från punktskatt ska tolkas.
- 66 Kommittén för punktskatter vid Europeiska kommissionen behandlade redan vid ett sammanträde den 29 och 30 september 1993 definitionen av smakämnen, dock utan att nå enighet kring denna. Kommissionen ansåg att alkohol alltid ska kunna användas skattefritt när varorna framställda därav är avsedda att användas för smaksättning av livsmedel och alkoholfria drycker. I synnerhet ska det säkerställas att smakämnen som används för vissa läskedrycker (cola, lemonad) är skattebefriade, för att dessa ska kunna förvärfvas utan att omfattas av ett uppskovsförfarande avseende punktskatt [utelämnas].
- 67 Vid ett senare tillfälle behandlade kommittén för punktskatter vid Europeiska kommissionen ännu en gång skattebefrielsen för smakämnen och sammanfattade i riktlinje CED nr 458 av den 19 november 2003 de förutsättningar som den ansåg måste vara uppfyllda för tillämpning av skattebefrielsen enligt artikel 27.1 e i direktiv 92/83. Delegationerna i kommittén för punktskatter angav nästan enhälligt att undantaget enligt artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska beviljas från tidpunkten för tillverkning eller import för smakämnen som klassificeras enligt KN-numren 1302 19 30, 2106 90 20 och 3302 i den lydelse som gällde vid tidpunkten då denna riktlinje antogs. Mot denna bakgrund undantogs följande från spritskatt: blandningar av vegetabiliska extrakt, för framställning av drycker eller livsmedelsberedningar (KN-undernummer 1302 19 30 i den lydelse som var giltig den 19 november 2003), sammansatta alkoholhaltiga beredningar, inte baserade på luktämnen, av sådana slag som används för framställning av drycker (KN-undernummer 2106 90 20 i den lydelse som var giltig den 19 november 2003), samt blandningar av luktämnen samt blandningar (inbegripet alkohollösningar) på basis av ett eller flera luktämnen, [Orig. s. 19] av sådana slag som används som råvaror inom industrin; andra beredningar baserade på luktämnen, av sådana slag som används för framställning av drycker (KN-nummer 3302 i den lydelse som var giltig den 19 november 2003).
- 68 Förbundsrepubliken Tyskland godkände riktlinjen den 1 september 2014 och antog en rättsakt enligt vilken tullmyndigheterna ska befria varor enligt KN-nummer 3302, KN-nummer 2106 90 20 och blandningar av vegetabiliska extrakt, för framställning av drycker eller livsmedelsberedningar enligt KN-nummer 1302 från spritskatt [utelämnas]. Varor enligt KN-nummer 3301 och vegetabiliska

extrakt som inte är blandningar enligt KN-nummer 1302 undantas däremot inte från spritskatt.

- 69 På grundval av detta skulle ...-vaniljextraktet inte vara undantaget från spritskatten om det ska klassificeras enligt KN-nummer 3301, trots att varorna enligt KN-nummer 3302 som kan innehålla mer alkohol, är undantagna från denna skatt. Om den aktuella varan ska klassificeras enligt undernummer 1302 19 05 i KN är skattebefrielsen för smakämnen inte tillämplig, eftersom ...-vaniljextraktet endast består av ett växtextrakt, nämligen vaniljoleoresin, och den hänskjutande domstolen således anser att det inte är fråga om en blandning av vegetabiliska extrakt. De andra beståndsdelarna alkohol och vatten är inte växtdelar.
- 70 3. Den hänskjutande domstolen är emellertid tveksam till huruvida skattebefrielsen för smakämnen enligt artikel 27.1 e i direktiv 92/83 faktiskt endast gäller för varor enligt de undernummer i KN som fastslagits av kommittén för punktskatter. Dessa tvivel har uppkommit redan på den grunden att varken direktiv 92/83 eller någon annan unionsrättslig bestämmelse innehåller en sådan begränsning. Tvärtom är det i artikel 27.1 e i direktiv 92/83 allmänt fråga om smakämnen och bestämmelsen innehåller inte någon begränsning av undantaget till att endast gälla vissa varor i KN eller varor med vissa egenskaper. Den enda begränsningen av skattebefrielsen gäller att varorna måste vara för vissa avsedda ändamål och ha en viss maximal alkoholhalt. Med utgångspunkt i lydelsen av artikel 27.1 e i direktiv 92/83 måste således även andra ämnen som används som aromer och i synnerhet även vegetabiliska extrakt som inte är blandningar omfattas av skattebefrielsen, framför allt då sådana vegetabiliska extrakt i likhet med smakämnen kan användas vid beredningen av livsmedel och [Orig. s. 20] drycker. Därigenom skulle man även undvika den ovannämnda slutsatsen att ingen spritskatt ska tas ut på varor enligt KN-nummer 3302 som eventuellt kan innehålla mycket alkohol, medan skatten däremot ska tas ut på varor enligt KN-nummer 3301 som innehåller mindre alkohol.
- 71 Dessutom överensstämmer inte begränsningen av skattebefrielsen till de undernummer i KN som omnämns i riktlinjen CED nr 458 av den 19 november 2002 med det allmänna språkbruket. Det tyska ordet "Aroma" ("arom") (latin aroma, grekiska äröma = krydda) avser både en "utpräglad, behaglig smak, kryddig doft; kraftigare, intensivare (väl)doft; utpräglad naturlig smak eller naturlig doft, särskilt av ett vegetabiliskt njutningsmedel" och ett "(konstgjort) smakämne för livsmedel, aromatisk smaktillsats" (www.duden.de, under sökordet "Aroma").
- 72 I detta sammanhang hyser den hänskjutande domstolen tvivel beträffande huruvida kommittén för punktskatter över huvud taget har befogenhet att begränsa tillämpningsområdet för artikel 27.1 e i direktiv 92/83 eller att tolka denna restriktivt på ett sätt som avviker från dess lydelse ("Aromen", "flavours", "arômes"). Enligt artikel 44 i direktiv 2008/118 ska kommittén för punktskatter endast granska ärenden som gäller tillämpningen av gemenskapsbestämmelser om punktskatt. Härav följer emellertid inte någon befogenhet att ändra sekundär

gemenskaps- eller unionsrätt. Tvärtom ska kommittén för punktskatter endast se till att en enhetlig tillämpning av gällande unionsrätt uppnås i medlemsstaterna samt biträda Europeiska kommissionen (artikel 43.1 i direktiv 2008/118).

- 73 Just detta kan emellertid inte uppnås med kommittén för punktskatters riktlinje CED nr 458 om en befrielse från punktskatt för smakämnen, eftersom medlemsstaterna Estland och Rumänien inte har godtagit riktlinjen och Storbritannien endast har godtagit den delvis. Det finns således – bortsett från de oklarheter avseende tolkningen av unionsrättsliga bestämmelser rörande smakämnen – även av denna anledning en risk för inkonsekvent rättstillämpning.

ARBETS
DOKUMENT