

Дело C-668/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

8 декември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

7 юли 2020 г.

Жалбоподател в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване:

GmbH

Ответник в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване:

Hauptzollamt

---

**BUNDESFINANZHOF**

(ФЕДЕРАЛЕН ФИНАНСОВ СЪД, ГЕРМАНИЯ)

**ОПРЕДЕЛЕНИЕ**

по дело

GmbH

Жалбоподател в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване

[...]

срещу

Hauptzollamt (Главна митническа служба, Германия)

Ответник в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване

относно тарифно класиране на стоки

седми съдебен състав [ориг. 2]

в съдебното заседание, проведено на 7 юли 2019 г., определи:

Д и с п о з и т и в:

I. Отправя следните преюдициални въпроси до Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът“):

1. Трябва ли подпозиция 1302 19 05 от КН да се тълкува в смисъл, че в нея се включва и разреден с етанол и вода екстрахиран олеорезин от ванилия, състоящ се от около 90 % (v/v) (обемни процента), съответно 85 % (m/m) (тегловни процента) етанол, до 10 % (m/m) вода, 4,8 % (m/m) утайка сухо вещество и 0,5 % (m/m) ванилин, въпреки че съгласно забележка 1, буква и) към глава 13 от Комбинираната номенклатура (наричана по-нататък „КН“) екстрахираните олеорезини са изключени от позиция 1302 от КН?

2. Спадат ли към екстрахираните олеорезини по смисъла на подпозиция 3301 90 30 от КН и стоки като описаните в първия преюдициален въпрос?

3. Трябва ли подпозиция 3302 10 90 от КН да се тълкува в смисъл, че стоки като описаните в първия преюдициален въпрос следва да се класират като смес от ароматични вещества или смес (включително алкохолни разтвори) на базата на едно или повече от тези вещества от видовете, използвани за производството на храни?

4. Спадат ли към ароматизантите за храни по смисъла на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 и стоките от подпозиция 1302 19 05 от КН или екстрахираният олеорезин от подпозиция 3301 90 30 от КН?

II. Спира производството по делото до произнасянето на Съда на Европейския съюз по преюдициалните въпроси.

М о т и в и

I.

- 1 На 10 февруари 2016 г. жалбоподателят в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване (наричан по-нататък „жалбоподателят“) декларира [...] kg „смеси от ароматични вещества и смеси на базата на едно или повече от тези вещества от видовете, използвани като суровини за производството на храни, в случая: [...] — ванилов екстракт“ в освободената от мито подпозиция [...] 3302 10 90 от

Комбинираната номенклатура (наричана по-нататък „КН“) за допускане за свободно обращение и потребление.

- 2 Тази стока представлява вискозен тъмнокафяв продукт със силна миризма и произход от Мадагаскар, който първоначално се получава от растението (ванилова шушулка) чрез разтворител (по информация от жалбоподателя чрез етанол) [ориг. 3] и впоследствие се разрежда в Швейцария с алкохол и вода и се внася в Европейския съюз. След разреждането стоката е златистокафява и втечнена и има силен аромат на ванилия. След разреждането тя се състои от около 90 % (v/v) (обемни процента) съответно 85 % (m/m) (тегловни процента) етанол, 4,8 % (m/m) утайка сухо вещество и до 10 % (m/m) вода и има средно съдържание на ванилин от 0,5 % (m/m).
- 3 След като първоначално ответникът в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване (Hauptzollamt (Главна митническа служба), наричана по-нататък „HZA“) определя само ДДС при внос в размер на [...] EUR, с акт от 25 април 2016 г. HZA налага и мито в размер на [...] EUR и акциз върху алкохола в размер на [...] EUR, тъй като приема, че стоката следва да бъде класирана в подпозиция 1302 19 05 от КН (с митническа ставка 3 %) и следователно следва да бъде обложена и с акциз върху алкохола.
- 4 Finanzgericht (Финансов съд, Германия, наричан по-нататък „FG“) приема за законосъобразно последващото събиране на мито и акциз върху алкохола. Според него внесената стока следва да се класира в подпозиция 1302 19 05 от КН. Всъщност ставало въпрос не за чист олеорезин от ванилия, а за смес от олеорезин от ванилия, алкохол и вода. Олеорезинът от ванилия обаче придавал на стоката нейния съществен характер, поради което разрежданият с алкохол и вода олеорезин от ванилия също трябвало да бъде класиран в позиция [...] 1302 от Хармонизираната система (наричана по-нататък „ХС“). Освен това преработката във връзка със стандартизирането на стоката не оказвала влияние върху тарифното класиране. Също така, чрез добавянето на други вещества внесеният от жалбоподателя ванилов екстракт не придобивал характер на хранителен продукт, тъй като и при извличането на олеорезина от ванилията вече били използвани алкохол и вода. Освен това олеорезинът от ванилия бил посочен изрично в подпозиция 1302 19 05 от КН. Според FG се изключва класиране в подпозиция 3302 10 90 от КН, тъй като олеорезинът от ванилия не е ароматично вещество.
- 5 Освен това FG счита, че [...] — ваниловият екстракт е стока, която подлежи на облагане с акциз върху алкохола. Съществуващото за определени ароматизанти за храни освобождаване от акциз не следвало да се прилага, тъй като [...] — ваниловият екстракт не бил получен от няколко вида растения.
- 6 Жалбоподателят подава ревизионна жалба срещу това решение. Според него стоката трябва да бъде класирана в подпозиция 3302 10 90 от КН. Позиция

3302 от КН обхващала по-специално смеси на базата на ароматично вещество от видовете, използвани като суровини в промишлеността. Ароматични вещества в този смисъл били субстанциите от позиция 3301 от КН, към които спадали по-специално всички екстрахирани олеорезини. Внесената стока съдържала такъв екстрахиран олеорезин. Освен това извършеното в **[ориг. 4]** Швейцария смесване на продукта с произход от Мадагаскар с алкохол и вода представлявало подготовка на стоката за хранително-вкусовата промишленост. Жалбоподателят счита, че позиция 1302 от КН не е приложима, тъй като съгласно забележка [...] 1, буква и) към глава [...] 13 от КН екстрахираните олеорезини са изключени изрично от позиция 1302 от КН.

- 7 Освен това, според жалбоподателя предварителното решение се основава на неправилно прилагане на правото в областта на алкохола и алкохолните напитки. Акцизът върху алкохола не бил приложим независимо дали внесената стока следвало да се класира в подпозиция 3302 10 90 от КН или в подпозиция 1302 19 05 от КН. FG допуснал грешка при прилагане на правото, като ограничил обхвата на освобождаването от акциз за ароматизанти от позиция 1302 от КН до ароматизанти от смесени растителни екстракти. Според администрацията за стоки от позиция 3302 от КН също не се дължи акциз върху алкохола.

## II.

- 8 Настоящият съдебен състав спира висящото пред него ревизионно производство [...] и на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз поставя на Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси [повторение на изложените в диспозитива въпроси]:

9 [...]

10 [...]

11 [...]

12 [...]

## III.

- 13 **[ориг. 5]** Според настоящия съдебен състав за решаването на спора е релевантна КН съгласно Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/1754 на Комисията от 6 октомври 2015 година за изменение на приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа [...] (ОВ L 285, 2015 г., стр. 1). По-специално става въпрос за приложното поле съответно на позиции 1302, 3301 и 3302 от КН и на подпозиции 1302 19 05, 3301 90 30 и 3302 10 90 от КН. Възникват съмнения във връзка с тяхното тълкуване, които са от значение за разрешаването на спора. Освен това разрешаването на спора

зависи от обхвата на освобождаването на ароматизанти от акциза върху алкохола съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки (наричана по-нататък „Директива 92/83“) [...] (ОВ L 316, 1992 г., стр. 21; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 152), във връзка с тълкуването на която настоящият съдебен състав също изпитва съмнения.

#### 14 Приложимото право на Съюза:

Забележка 1, буква и) към глава 13:

„№ 1302 включва по-специално екстрактите от сладник (liquorice), от пиретрум, от хмел и от алое и опиум.

Същевременно се изключват:

(...)

15

и)

етеричните масла, включително така наречените „конкрети“ и „абсолю“, резиноидите, екстрахираните олеорезини, ароматичните дестилирани води и водните разтвори на етерични масла и препаратите, приготвени на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производство на напитки (глава 33);

Позиция 1302 от КН:  
1302

Растителни сокове и екстракти; пектинови материали, пектинати и пектати; агар-агар и други лепкави и сгъстяващи материали, извлечени от растения, дори модифицирани:

1302 11 00

[...]

1302 19

1302 19 05

– Растителни сокове и екстракти:

– Опиум

– Други:

– Олеорезини от ванилия“

16

Обяснителни бележки към Хармонизираната система (наричани по-нататък „ОБХС“) към позиция 1301:

„[П.] Г) Олеорезините са продукти, съставени главно от летливи и смолисти съставки [...]

16.1[ориг. 6]

17

	ОБХС към позиция 1302:	
	„А) Растителни сокове и екстракти	01.0
	Настоящата позиция включва растителни сокове и екстракти (растителни продукти, получавани обикновено чрез естествено отделяне, чрез нарязване, или с помощта на разтворители), при условие, че тези сокове и екстракти не са упоменати, нито включени в по-специфични позиции [...]	02.0
18	Тези растителни сокове и екстракти се различават от етеричните масла, резиноидите, маслените смоли, получени чрез екстракция <sup>1</sup> (позиция № 3301) по това, че освен летливите ароматни компоненти, те съдържат значително по-висок процент други растителни вещества (хлорофил, танин, горчиви вещества, въглехидрати и други подлежащи на екстракция вещества).	02.5
19	Сред тук включените сокове и екстракти могат да се посочат: [...]	03.0
	4) Екстракт от пиретрум (див пелин), получени главно от цветовете на различните видове пиретрум [...] чрез екстракция с помощта на органични разтворители [...]. [...]	07.0
	7) Екстракт от жен-шен, получени чрез екстракция с помощта на вода или алкохол [...]. [...]	10.0
	9) Подофилин, смолисто вещество, извлечено с алкохол от смлените сухи грудки на <i>Podophyllum peltatum</i> . [...]	13.0
	21) Ванилов олеорезин (понякога погрешно наричан ванилов резиноид или ванилов екстракт). [...]	26.1
	Растителните сокове и екстракти от настоящата позиция са обикновено суровини, предназначени за различни производства. Те не се включват тук, когато поради прибавяне на други вещества, те добиват характера на	29.1

<sup>1</sup> Бел. прев.: Обяснителните бележки към Хармонизираната система са публикувани на български език като Приложение № 1 към Наредба № 8 от 2004 г. за допълнителните правила за тарифно класиране на стоки (обн., ДВ, бр. 96 от 29.10.2004 г.). В текста на приложението „екстрахирани олеорезини“ се означават с понятията „маслените смоли, получени чрез екстракция“ и „екстрахирани маслени смоли“. Понятието „маслени смоли“ се използва като синоним на „олеорезини“ и в забележката към глава 33 от КН, цитирана по-нататък.

хранителни, лекарствени и др. продукти.

[...]

От тази позиция се изключват етерични масла, резиноиди и маслените смоли, получени чрез екстракция (позиция 3301)

[...]

Екстрахираните маслени смоли (олиосмоли) се различават от екстрактите от тази позиция по това, че: 1) са получени от естествени, клетъчни, необработени растителни материали (най-често подправки или ароматни растения), чрез [ориг.7] екстракция с органични разтворители или чрез екстракция със свръхкритични флуиди и 2) съдържат както летливи ароматни вещества заедно с нелетливи есенции, които определят характерните мирис или вкус на подправките или ароматните растения.

Настоящата позиция не включва следните растителни продукти, класирани в по-специфични позиции на номенклатурата:

а) естествени клейове, смоли, смолисти клейове и олеорезини (позиция 13.01).

[...]

Обяснителни бележки към Комбинираната номенклатура (наричани по-нататък „ОБКН“) към позиция 1302:

„Растителните екстракти по № 1302 са необработени сурови растителни материали, получени например чрез екстракция с разтворител, които не са допълнително химически променени или обработени. Въпреки това, инертни добавки (напр. антислепващи агенти) и обработка, свързана със стандартизация, или физическо третиране, като сушене или филтриране, са разрешени.“

20

Забележки към глава 33:

„1. Настоящата глава не включва:

а) естествените маслени смоли или растителните екстракти от № 1301 или 1302;

[...]

2. За целите на № 3302 изразът „ароматични вещества“ включва само субстанциите от № 3301, ароматичните компоненти, извлечени от тези субстанции, и ароматните продукти, получени чрез синтез.

[...]

Позиция 3301 от КН:

3301 Етерични масла (обезтерпенени или не), включително така наречените „конкрети“ и „абсолю“; резиноиди; екстрахираны олеорезини; концентрирани разтвори на

етерични масла в мазнини, в нелетливи масла, във въсьци или в аналогични материали, получени чрез екстракция или накисване; остатъчни терпенови субпродукти, получени от обезтерпенването на етеричните масла; ароматични дестилирани води и водни разтвори на етерични масла

- [...]  
 3301 90 – Други  
 3301 90 10 – Остатъчни терпенови субпродукти, получени от обезтерпенването на етеричните масла:  
 – Екстрахирани олеорезини:  
 3301 90 21 – От сладник (liquorice) или от хмел  
 3301 90 30 – Други [ориг. 8]  
 [...]"

21

ОБХС към глава 33:

„Всички етерични масла и маслени смоли от позиция 3301 се получават от необработени растителни материали. Използваният метод за екстракция определя вида на получения продукт. Така например, в зависимост от това дали са получени чрез дестилация с водна пара или чрез екстракция с помощта на органични разтворители, от някои растения (например канела) могат да се получат или етерични масла, или маслени смоли.“ 01.2

22

ОБХС към позиция 3301:

„[...]“ 12.1  
 Маслени смоли, получени чрез екстракция, познати също така под търговското име „готови олеорезини“ или „олеорезини от подправки“, представляват продукти, получени от необработени клетъчни природни растителни материали (обикновено подправки или ароматни растения), чрез екстракция с помощта на органични разтворители или свръхкритични флуиди. Тези екстракти съдържат летливи ароматични компоненти (например етерични масла) и нелетливи ароматични компоненти (например смоли, мазнини от животински произход, лютивни съставки), които определят вкуса и миризмата на подправката или на ароматното растение. Съдържанието на етерични масла в екстракционните маслени смоли варира значително в зависимост от вида на подправката или на ароматното растение, от което се получава. Тези продукти се използват предимно като ароматизиращи агенти в хранително-вкусовата промишленост.



	От настоящата позиция са изключени:	13.1
	а) естествените олеорезини (позиция 1301)	14.1
	[...]	
	Обстоятелството, че в етеричните масла, в резиноидите или в екстрационните маслени смоли понякога остават незначителни количества от използваните за екстрахирането им разтворители (например етилов алкохол), не оказва влияние върху тяхното класиране.	17.1
23		
	Етеричните масла, резиноидите и екстрационните маслени смоли остават включени в настоящата позиция дори когато от тях е премахнато или към тях е добавено известно количество от основния инградиент, при условие че съставът на така получения продукт остава в обичайните норми на този тип продукти, такива, каквито са били в естественото му състояние. За сметка на това от нея се изключват етерични масла, резиноиди или екстрационни маслени смоли, които са били подложени на фракциониране или друга модификация (с изключение на обезтерпенването), така че [ориг. 9] полученият продукт да се различава чувствително по състав от първоначалния. Този вид продукти обикновено се отнасят в позиция № 33.02. Освен това от настоящата позиция се изключват продуктите, към които са добавени разредители, такива като растителни масла, декстроза или нишесте (обикновено позиция № 33.02).	18.3
	[...]	
	Освен изключените по-горе продукти, от настоящата позиция се изключват:	29.0
	а) ваниловият олеорезин, понякога неправилно наричан „ванилов резиноид“ или „ванилов екстракт“ (позиция № 13.02);“	30.1
24		
	Позиция 3302 от КН:	
	„3302	Смеси от ароматични вещества и смеси (включително алкохолни разтвори) на базата на едно или повече от тези вещества от видовете, използвани като суровини в промишлеността; други препарати на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производството на напитки
	3302 10	– От видовете, използвани за производството на храни или напитки

- 3302 10 10 до — От видовете, използвани за производството на напитки  
 3302 10 40  
 3302 10 90 — От видовете, използвани за производството на храни“

25

ОБХС към позиция 3302:

„Настоящата позиция обхваща долупосочените смеси при условие че са от видовете, използвани като суровини в парфюмерийната, хранителната или питейната промишленост (например за ароматизиране на сладкарски изделия, храни и напитки) или в други производства (например при производство на сапун). Става въпрос конкретно за:

[...]

3) смеси на маслени смоли, получени чрез екстракция; 03.2

[...]

6) смеси на една или повече ароматизиращи субстанции (етерични масла, резиноиди, екстракционни маслени смоли или ароматни продукти, получени чрез синтез), към които са добавени разредители или пълнители, такива като растително масло, декстроза или нишесте; 06.5  
 [...]“.

26 Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83:

„1. При условия, определени от тях и целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такова освобождаване от акциз и да се предотврати всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба, държавите членки освобождават продуктите, обхванати от настоящата директива, от облагане с **[ориг. 10]** хармонизирания акциз:

[...]

д) когато се използват за производството на [ароматизанти] за приготвяне на хранителни продукти и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol;

[...]“.

27 Член 43 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (наричана по-нататък „Директива 2008/118“) [...] (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12):

„1. Комисията се подпомага от комитет, наричан „Комитет по акцизите“.“

28 Член 44 от Директива 2008/118:

„Освен че изпълнява задачите по член 43, Комитетът по акцизите разглежда въпроси, поставени от неговия председател по инициатива на последния или по искане на представител на дадена държава членка, и свързани с прилагането на разпоредбите на Общността в областта на акцизите.“

29 Насоки CED № 458 на Комитета по акцизите на Европейската комисия от 19 ноември 2003 г.:

Въпроси относно прилагането на правилата на Общността за акцизите

30

1.	<u>Произход:</u> <u>Относами</u> <u>разпоредби</u> <u>Предмет</u>	Комисия Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83/ЕИО Вътреобщностен превоз на ароматизанти съгласно 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83/ЕИО CED № 364 Rev. 1 и 432
----	--	--

31 Делегациите почти единодушно са на мнение, че освобождаването съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83/ЕИО се предоставя от датата на производството или вноса на ароматизанти, спадат към кодове по по КН 1302 19 30, 2106 90 20 и 3302 в действащата при приемането на настоящите насоки редакция.

32 Подпозиция 1302 19 30 от КН в редакцията, действаща към 19 ноември 2003 г.:

„1302 19 30           Смесени растителни екстракти за производство на напитки или на хранителни продукти“ **[ориг. 11]**

33 Подпозиция 2106 90 20 в редакцията, действаща към 19 ноември 2003 г.:

“2106 90 20           Сложни алкохолни препарати, различни от тези на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производство на напитки“

34 Позиция 3302 от КН в редакцията, действаща към 19 ноември 2003 г.:

„3302           Смеси от ароматични вещества и смеси (включително алкохолни разтвори) на базата на едно или повече от тези вещества от видовете, използвани като суровини в промишлеността; други препарати на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производството на напитки“.

35 **Приложимото национално право:**

Член 130 от Gesetz über das Branntweinmonopol „Branntweinmonopolgesetz“ (Закон за алкохолния монопол, наричан по-нататък „BranntwMonG“) от 8 април 1922 г. в неговата редакцията от 15 юли 2009 г. (Bundesgesetzblatt — BGBl I, 1870):

„(1) Алкохолът, както и стоки (продукти), съдържащи алкохол, подлежат на облагане с акциз върху алкохола на данъчната територия [...]

(4) Стоки, съдържащи алкохол, по смисъла на параграф 1, са различни стоки със съдържание на алкохол от тези по глава 22 от Комбинираната номенклатура, и се произвеждат при употребата на алкохол или съдържат алкохол, като алкохолното съдържание за течните стоки е по-високо от 1,2 обемни процента, а за нетечните стоки — от 1 тегловен процент.“

[...]

36 Член 152, параграф 1, точка 5 от BranntwMonG в неговата редакция от 21 юни 2013 г. (BGBl. I, 2221):

„(1) Продуктите са освободени от данък, ако се използват за търговски цели

[...]

5. без денатуриране за производството на ароматизанти за ароматизиране на

а) напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 обемни процента,

б) други хранителни продукти, с изключение на алкохол и други спиртни напитки,

[...]“.

#### IV.

37 Възникват съмнения относно тълкуването на подпозиции 1302 19 05, 3301 90 30 и 3302 10 90 от КН, които следва да се вземат предвид при тарифното класиране на внасяните стоки [ориг. 12].

38 1. Според постоянната практика на Съда на Европейския съюз, към която възприема запитващата юрисдикция, решаващият критерий за тарифното класиране на стоките по правило трябва да се търси в техните обективни характеристики и свойства, определени в текста на позицията в КН и забележките към раздела или главата и съгласно общите правила за тълкуване на КН (наричани „общите правила“) (решение GROFA и др. от 22 март 2017 г., С-435/15 и С-666/15, EU:C:2017:232 [...]).

39 Освен това са налице обяснителните бележки и мнения за класиране, които са важно, макар и незадължително средство за тълкуването на отделните тарифни позиции (решение GROFA и др. от 22 март 2017 г., С-435/15 и С-666/15, EU:C:2017:232), поради което запитващата юрисдикция цитира обяснителните бележки в допълнение към разпоредбите на правото на Съюза. Предназначението на дадена стока може да се вземе предвид, ако се

направи позоваване на този критерий в текста на разпоредбите или в обяснителните бележки [...]. Решаващо значение в това отношение има обстоятелството дали предназначението се отразява в обективните свойства и характеристики на стоките [...].

- 40 2. Съгласно текста на позиция 1302 от КН в нея се включват растителни сокове и екстракти; пектинови материали, пектинати и пектати; агар-агар и други лепкави и сгъстяващи материали, извлечени от растения, дори модифицирани.
- 41 Както е видно и от ОБХС 01.0 и 02.0 към позиция 1302, тази позиция включва растителни сокове и екстракти (растителни продукти, получавани обикновено чрез естествено отделяне, чрез нарязване, или с помощта на разтворители), при условие, че тези сокове и екстракти не са упоменати, нито включени в по-специфични позиции. Съгласно ОБХС 02.5 към позиция 1302 Тези растителни сокове и екстракти се различават от етеричните масла, резиноидите, маслените смоли, получени чрез екстракция (позиция № 3301) по това, че освен летливите ароматни компоненти, те съдържат значително по-висок процент други растителни вещества (хлорофил, танин, горчиви вещества, въглеhidрати и други подлежащи на екстракция вещества).
- 42 а) В първия етап на обработка внесена от жалбоподателя стока се получава от **[ориг. 13]** растението (ванилова шушулка) чрез разтворител (според жалбоподателя чрез етанол). Следователно тя може да се счита за растителен екстракт по смисъла на позиция 1302 от КН. Това се потвърждава от посочените в ОБХС 03.0, 07.0, 10.0 и 13.0 към позиция 1302 примери, от които може да се заключи, че самото извличане с разтворител (например алкохол) не изключва класирането на дадена стока в позиция 1302 от КН.
- 43 б) Във втория етап на обработка обаче (също преди вноса) стоката се разрежда с алкохол и вода до такава степен, че тези две съставки представляват около 95% (m/m) от съдържанието ѝ. За разлика от тях, сухият остатък възлиза само 4.8% (m/m), а съдържанието на ванилин е само 0.5% (m/m). Според запитващата юрисдикция този нисък процент на растителни съставки предполага, че към момента на вноса стоката вече е загубила какъвто и да е характер на растителен екстракт.
- 44 От друга страна, от позиция 1302 от КН и обяснителните бележки към нея не следва дали за номенклатурат е от значение до какъв процент от други растителни съставки следва да е налице, за да се приеме, че все още е налице растителен екстракт и кога процентът на други растителни съставки е твърде нисък за класиране в позиция 1302 от КН и следва да се счита, че е налице по-високо ниво на обработка и друга тарифна позиция (в настоящия спор позиция 3301 от КН или позиция 3302 от КН). Все пак, от незадължителните ОБХС 01.1 към позиция 1302 следва, че обработка, свързана със стандартизация, не изключва класиране в позиция 1302 от КН. От това обаче

не следва дали такава висока степен на разреждане с алкохол и вода, както в настоящия спор, все още може да се разглежда като стандартизация, дори ако — както твърди ищецът — се използва с цел съдържанието на ванилия да се определи на 0,5% (m/m). В това отношение трябва да се направи позоваване и на ОБХС 29.1 към позиция 1302, съгласно която растителните сокове и екстрактите не се включват в тази позиция, когато поради прибавяне на други вещества, те добиват характера на хранителни, лекарствени и др. продукти. И тук точният обхват на позиция 1302 от КН остава неясен.

- 45 в) Освен това запитващата юрисдикция има съмнения относно приложимостта на позиция 1302 от КН и поради обстоятелството, че съгласно забележка 1, буква и) към глава 13 екстрахираните олеорезини (на английски език „extracted oleoresins“, на френски език „les oleoresines d'extraction“) се изключват изрично от позиция 1302 от КН. Това е логично, доколкото екстрахираните олеорезини са включени в позиция 3301 от КН. ОБХС 36.2 към позиция 1302 също потвърждава, че екстрахираните олеорезини спадат не към тази позиция, а към позиция 3301 от КН. Екстрахираните олеорезини се различават от екстрактите в тази позиция по това, че: 1) са получени от естествени, клетъчни, необработени растителни материали **[ориг. 14]** (най-често подправки или ароматни растения), чрез **[ориг.7]** екстракция с органични разтворители или чрез екстракция със свръхкритични флуиди и 2) съдържат както летливи ароматни вещества заедно с нелетливи есенции, които определят характерните мирис или вкус на подправките или ароматните растения (ОБХС 36.5 към позиция 1302).
- 46 Тъй като FG приема по делото, че съдържащият се в [...] — съдържащият олеорезин от ванилия ванилов екстракт е екстрахиран олеорезин, съгласно забележка 1, буква и) към глава 13 следва стоката да се изключи от позиция 1302 от КН. Съответно подпозиции към тази позиция съгласно структурата на номенклатурата също не следва да бъдат вземани предвид (вж. и общо правило 6).
- 47 г) При изключване на стоки, както в настоящия спор — от позиция 1302 от КН, съществува обаче противоречие, доколкото ваниловият олеорезин е посочен изрично в подпозиция 1302 19 05 от КН. От ОБХС към 26.1 към позиция 1302 от КН (съдържащи се в раздел А относно растителните сокове и екстракти) също следва, че тази позиция включва ванилов олеорезин. Ако позиция 1302 от КН все пак бъде изключена, нейните подпозиции също вече няма да могат да бъдат прилагани.
- 48 В такъв случай обаче не е ясно какво приложно поле остава за подпозиция 1302 19 05 от КН, тъй като естествените олеорезини трябва да бъдат класирани в позиция 1301 от КН (вж. също ОБХС 37.0 и 38.1 към позиция 1302), а екстрахираните олеорезини — в позиция 3301 от КН. Становището на НЗА, според което изключването на екстрахираните олеорезини от позиция 1302 от КН чрез забележка 1, буква и) към глава 13 следва да

обхваща само олеорезини, различни от олеорезините от ванилия, не може да бъде разбрано въз основа на обвързващия текст на тази забележка (общо правило 1), тъй като не съдържа такова разграничение.

- 49 Тълкуване в смисъл, че олеорезинът от ванилия не е олеорезин, а растителен екстракт, също не е убедително, тъй като това повдига въпроса защо в подпозиция 1302 19 05 от КН не е избрано друго описание на екстрактите от ванилия.
- 50 3. За класирането на спорните стоки се взема предвид и позиция 3301 от КН, чието тълкуване също е спорно. Позиция 3301 от КН включва „[e]терични масла (обезтерпенени или не), включително така наречените „конкрети“ и „абсолю“; резиноиди; екстрахирани олеорезини; концентрирани разтвори на етерични масла в мазнини, в нелетливи масла, във восъци или в аналогични материали, получени чрез екстракция или на кисване; остатъчни терпенови субпродукти, получени от обезтерпенването на етеричните масла; ароматични дестилирани води и [ориг. 15] водни разтвори на етерични масла.“ Екстрахираните олеорезини са посочени изрично в текста на позицията, и ОБХС 01.2 към глава 33 също потвърждава, че екстрахираните олеорезини [(наричани в текста на ОБХС на български „маслени смоли получени чрез екстракция“)] следва да се класират в позиция 3301 от КН.
- 51 Съгласно ОБХС 12.1 към позиция 3301 екстрахираните олеорезини се получават от необработени клетъчни природни растителни материали (обикновено подправки или ароматни растения), чрез екстракция с помощта на органични разтворители или свръхкритични флуиди. Тези екстракти съдържат летливи ароматични компоненти (например етерични масла) и нелетливи ароматични компоненти (например смоли, мазнини от животински произход, лютивни съставки), които определят вкуса и миризмата на подправката или на ароматното растение. В това отношение запитващата юрисдикция разглежда немските понятия „Lösemittel“ (разтворител) (вж. ОБХС 02.0 към позиция 1302) и „Lösungsmittel“ (вж. ОБХС 12.1 към позиция 3301) (разтворител) като синоними.
- 52 а) Разглежданата в настоящия спор стока се получава от ваниловата шушулка чрез разтворител (според жалбоподателя чрез етанол) и впоследствие се разрежда с алкохол и вода. Следователно стоката има обективните съставки, които следва да са налице съгласно текста на позиция 3301 от КН (вж. общо правило 1) и съответно е определена от FG (частично) като екстрахиран олеорезин.
- 53 Освен това, както вече беше посочено, към момента на нейния внос стоката съдържа утайка сухо вещество в размер само на 4,8% (m/m). Тази висока степен на чистота също показва, че стоката вече не трябва да се класира в позиция 1302 от КН, а в позиция 3301 от КН, тъй като стоките в позиция

1302 от КН съдържат по-висок процент от други растителни съставки (вж. ОБХС 02.5 към позиция 1302).

- 54 б) Въпреки това, в настоящия спор са налице съмнения относно класирането на [...] — ваниловия екстракт в позиция 3301 от КН. Олеорезинът от ванилия е посочен изрично в подпозиция 1302 19 05 от КН, поради което е необходимо разграничаване от позиция 1302 от КН (вж. по-горе). Освен това, съгласно забележка 1, буква а) към глава 33 растителните екстракта от позиция 1302 са изключени от тази глава. От ОБХС 29.0 и 30.1 към позиция 3301 също е видно, че олеорезинът от ванилия не е включен в позиция 3301. Това означава, че стока, която, подобно на ваниловия екстракт, съдържа екстрахиран олеорезин от ванилия не може да бъде класирана в позиция 3301 от КН. Следователно в настоящия спор е от решаващо значение по какъв начин следва да се разграничават екстрахираните олеорезини от позиция 3301 от КН от растителните екстракти от позиция 1302 от КН. **[ориг. 16]**
- 55 4. За сметка на това, разграничаването на позиция 3301 от КН от позиция 3302 от КН също поражда въпроси. Позиция 3302 от КН обхваща „[с]меси от ароматични вещества и смеси (включително алкохолни разтвори) на базата на едно или повече от тези вещества от видовете, използвани като суровини в промишлеността; други препарати на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производството на напитки“.
- 56 Както е видно от ОБХС 01.0, 03.2 и 06.5 към позиция 3302, в тази позиция са включени не само смеси от няколко екстрахираните олеорезини. Напротив, позиция 3302 от КН обхваща и смеси на базата на само едно ароматично вещество. Следователно може да става дума за смес от едно или повече ароматични вещества (етерични масла, резиноиди, екстрахираните олеорезини или синтетични ароматни продукти), към които са добавени разредители или пълнители, такива като растително масло, декстроза или нишесте.
- 57 а) Въз основа на тази констатация, за тарифното класиране на [...] ваниловия екстракт може да се вземе предвид и позиция 3302 от КН. Стоката съдържа екстрахиран олеорезин от ванилия и следователно се базира на ароматично вещество по смисъла на забележка 2 към глава 33 от КН и на ОБХС 06.5 към позиция 3302. Освен това олеорезинът от ванилия е разреден чрез добавяне на алкохол и вода. Поради високото съдържание на алкохол от 85% (m/m) [...] — ваниловият екстракт би могъл да загуби характера си на екстрахиран олеорезин по смисъла на позиция 3301 от КН и да се превърне в алкохолен разтвор по смисъла на позиция 3302 от КН. В рамките на тази позиция стоката би следвало да се класира в подпозиция 3302 10 90 от КН.
- 58 б) Запитващата юрисдикция обаче изпитва съмнения и във връзка с тълкуването на позиция 3302 от КН, тъй като нейният обхват не може да бъде ясно разграничен от обхвата на позиция 3301 от КН. Нито текста на



позиция 3302 от КН, нито предназначенията за нейното тълкуване обяснителни бележки, не дават ясни насоки относно количеството допълнителна вода или допълнителен алкохол, при превишаването на което извлеченият олеорезин вече не трябва да се класира в позиция 3301 от КН, а в позиция 3302 от КН.

- 59 Запитващата юрисдикция иска да установи дали класирането в позиция 3302 от КН се изключва от обстоятелството, че към олеорезина от ванилия, добит в Мадагаскар, в Швейцария са добавени само съставки, които вече са използвани за извличането на олеорезина от ванилия от ваниловата шушулка и следователно още преди това са били налице в по-ниска концентрация, а именно вода и алкохол. ОБХС 17.1 към позиция 3301 посочва, че понякога екстрахираните олеорезини продължават да съдържат незначителни количества от използваните за екстрахирането им органични разтворители, като например етилов алкохол, но това [ориг. 17] не оказва влияние върху класирането. Независимо че остатъците от използваните за екстрахирането вещества не оказват влияние върху класирането, настоящият съдебен състав иска да установи как в конкретния случай митническата администрация трябва да разбере при какъв процент етанол се счита, че е налице (само) остатък от използваните за екстрахирането вещества, и колко етанол е добавен към стоката след завършване на екстрахирането. В това отношение НЗА посочва, че и при проверка на стоката не може да се установи дали етанолът е остатък от добиването на олеорезина от ванилия или е добавен впоследствие. Въз основа на горепосочената практика на Съда, според която класирането на стоките зависи от техните обективни съставки (вж. по-горе), и с оглед на правната сигурност на подателите на митническата декларация, както и на хармонизираното прилагане на КН, настоящият съдебен състав счита посоченото съображение за съществено.
- 60 В допълнение, ОБХС 18.3 към позиция 3301, макар и те да не са обвързващи, могат да съдържат индикации за извода, че увеличаването на алкохолното съдържание не води до промяна към позиция 3302 от КН. Това е така, тъй като съгласно тази обяснителна бележка екстрахираните олеорезини остават включени в позиция 3301 от КН, когато същите само са стандартизирани чрез отстраняване или добавяне на част от основните съставки и следователно са приготвени да бъдат с определено ниво на ефективност. Срещу посоченото следва да се възрази, че тарифното класиране зависи основно от обективните съставки на стоката и от текста на позицията. Причината, поради която към дадена стока е добавен етанол, е без значение за класирането.

## V.

- 61 Съществуват съмнения от гледна точка правото на Съюза и относно преценката на спора от с оглед на приложимия режим относно акциза върху алкохола:

- 62 Ваниловият екстракт е съдържаща алкохол стока и съгласно член 130, параграф 1, първо изречение във връзка с параграф 4 от BranntwMonG по принцип подлежи на облагане с германския акциз върху алкохола. В случая обаче е спорно дали съгласно член 152, параграф 1, точка 5 от BranntwMonG освобождаването от акциз, което се основава на правото на Съюза, следва да се прилага за вноса на [...] ваниловият екстракт.
- 63 1. Съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 при условия, определени от тях и целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такова освобождаване от акциз и да се предотврати всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба, държавите членки освобождават продуктите, обхванати от настоящата директива, от облагане с хармонизирания акциз, когато се използват за производството **[ориг. 18]** на ароматизанти за приготвяне на хранителни продукти и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.
- 64 Тази разпоредба е транспонирана в националното право посредством член 152, параграф 1, точка 5 от BranntwMonG, съгласно който продуктите са освободени от данък, ако се използват за търговски цели и без денатуриране за производството на ароматизанти за ароматизиране на а) напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 обемни процента, или б) други хранителни продукти, с изключение на дестилати и други спиртни напитки.
- 65 2. За преценката на спора е от значение обстоятелството кои стоки спадат към ароматизантите, за които са предвидени данъчни облекчения, по смисъла член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 и дали [...] — ваниловият екстракт е ароматизант в този смисъл. Тъй като Директивата не дефинира понятието „ароматизант“, запитващата юрисдикция има съмнения относно тълкуването на посоченото освобождаване от акциз.
- 66 На заседанието си, проведено на 29 и 30 септември 1993 г., Комитетът по акцизите на Европейската комисия обсъжда дефиницията за ароматизанти, но без да постигне съгласие. Според Комисията алкохолът трябва да бъде освободен от акциз винаги когато произведените от него стоки се използват за ароматизиране на хранителни продукти и безалкохолни напитки. По-специално, според нея трябва да се осигури освобождаването от акциз на ароматизанти за някои безалкохолни напитки (кола, лимонада), така че да може то да бъде получено извън режим отложено плащане на акциз [...].
- 67 Впоследствие Комитетът по акцизите на Европейската комисия отново обсъжда освобождаването от акциз на ароматизанти и обобщава изискванията, които според него трябва да бъдат изпълнени за освобождаването от акциз съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, в Насоките CED № 458. Делегациите в Комитета по акцизите са почти единодушно на становището, че освобождаването съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 се предоставя от

момента на производството или вноса за ароматизанти, които спадат към кодове по КН 1302 19 30, 2106 90 20 и 3302 в редакцията, действаща към датата на приемане на тези насоки. Следователно би трябвало от акциз върху алкохола да са освободени смесени растителни екстракти за производство на напитки или на хранителни продукти (подпозиция 1302 19 30 от КН, в редакцията, действаща към 19 ноември 2003 г.), сложни алкохолни препарати, различни от тези на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производство на напитки (подпозиция 2106 90 20 от КН в редакцията, действаща към 19 ноември 2003 г.), смеси от ароматични вещества и смеси (включително алкохолни разтвори) на базата на едно или повече от тези вещества **[ориг. 19]** от видовете, използвани като суровини в промишлеността; други препарати на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производството на напитки (позиция 3302 от КН в редакцията, действаща към 19 ноември 2003 г.).

- 68 На 1 септември 2014 г. Федерална република Германия се съгласява със това становище и издава административно предписание, задължаващо митническата администрация да освобождава от акциз върху алкохола стоки от позиции 3302, 2106 90 20 от КН и смесени растителни екстракти за производство на напитки или на хранителни продукти от позиция 1302 от КН [...]. Противно на това, стоки от позиция 3301 от КН и несмесени растителни екстракти по смисъла на позиция 1302 от КН не се освобождават от акциз върху алкохола.
- 69 Въз основа на изложеното [...] — ваниловият екстракт няма да бъде освободен от акциз върху алкохола, ако подлежи на класиране в позиция 3301 от КН, въпреки че стоките от позиция 3302 от КН, които могат да съдържат повече алкохол, са освободени от този акциз. Ако се включва в подпозиция 1302 19 05 от КН, освобождаването от акциз за ароматизанти няма да е приложимо, тъй като [...] — ваниловият екстракт се състои само от един растителен екстракт, а именно олеорезин от ванилия, и следователно според запитващата юрисдикция не е смесен растителен екстракт. Другите съставки алкохол и вода не са растителни съставки.
- 70 3. Запитващата юрисдикция обаче има съмнения по въпроса дали освобождаването от акциз за ароматизанти съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 действително се прилага само за стоки от определените от Комитета по акцизите подпозициите на КН. Тези съмнения произтичат от обстоятелството, че такова ограничение не следва нито от Директива 92/83, нито от други разпоредби на правото на Съюза. Напротив в член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 става дума най-общо за ароматизанти и същият не съдържа ограничение на освобождаването от акциз по отношение на определени стоки от КН или стоки с определено естество. Освобождаването от акциз се ограничава само доколкото предполага определена употреба и е ограничено до ароматизанти с определено максимално алкохолно съдържание. Следователно въз основа на текста на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 би трябвало и

други овкусяващи вещества и по-специално също несмесени растителни екстракти да бъдат обхванати от освобождаването от акциз, особено като се има предвид, че и такива растителни екстракти, както и ароматизантите могат да се **[ориг. 20]** използват при подготовката на хранителни продукти и напитки. По този начин може да се избегне и споменатият резултат, да не се облагат с акциз върху алкохола стоки от позиция 3302 от КН, които могат да съдържат по-голямо количество алкохол, а стоки от позиция 3301 от КН, които съдържат по-малко количество алкохол.

- 71 Освен това, ограничението на освобождаването за посочените в Насоки CED № 458 от 19 ноември 2003 г. подпозиции на КН, не отговаря на обичайното използване в говоримия език. Това е така, тъй като понятието „ароматизант“ (на латински език *aroma*, на гръцки език *arōma* = подправка) означава едновременно „подчертан приятен вкус, мирис на подправки; силен, интензивен (приятен) мирис; изразен индивидуален вкус или мирис, особено на растителни деликатеси и тютюн“, както и (изкуствено) ароматизиращо вещество за хранителни продукти, ароматни подправки“ ([www.duden.de](http://www.duden.de) при търсене с ключовата дума „Aroma“).
- 72 В този контекст запитващата юрисдикция има съмнения по въпроса дали Комитетът по акцизите изобщо е компетентен да ограничава обхвата на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 или да извършва стеснително тълкува чрез дерогация от текста на разпоредбата („Aromen“, „flavours“, „arômes“). Това е така, тъй като съгласно член 44 от Директива 2008/118 Комитетът по акцизите разглежда само въпроси, свързани с прилагането на общностните разпоредби в областта на акцизите. От посоченото не следва правомощие за изменение на вторичното общностно право, съответно на правото на Съюза. Напротив, дейността на Комитета по акцизите е насочена към постигане на хармонизирано прилагане на действащото право на Съюза в държавите членки и подпомагане на Европейската комисия (член 44, параграф 1 от Директива 2008/118).
- 73 Тази цел обаче не се постига с Насоки CED № 458 на Комитета по акцизите относно освобождаването от акциз на ароматизанти, тъй като държавите членки Естония и Румъния не са се съгласили с тях, а Великобритания е дала само частично съгласие. Следователно — освен изложените по-горе съмнения във връзка с тълкуването на разпоредбите на правото на Съюза относно ароматизантите — и на това основание съществува риск от различно прилагане на правото.