

**Cauza C-668/20**

**Cerere de decizie preliminară**

**Data depunerii:**

8 decembrie 2020

**Instanța de trimitere:**

Bundesfinanzhof (Germania)

**Data deciziei de trimitere:**

7 iulie 2020

**Recurentă-reclamantă:**

GmbH

**Intimată-pârâtă:**

Hauptzollamt

---

**BUNDESFINANZHOF**

**ORDONANȚĂ**

în litigiul dintre

GmbH

- recurentă-reclamantă -

[*omissis*]

împotriva

Hauptzollamt

- intimat-pârât -,

(Direcția

vamală),

având ca obiect clasificare

În ședința din 7 iulie 2020, Camera a VII-a [**OR 2**]

a decis următoarele:

## Dispozitiv

I. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) următoarele întrebări în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

1. Subpoziția 1302 19 05 din NC trebuie interpretată în sensul că include o oleorășină de vanilie de extracție, diluată cu etanol și cu apă, constând din aproximativ 90 % (v/v) și, respectiv, 85 % (m/m) etanol, până la 10 % (m/m) apă, 4,8 % (m/m) reziduu uscat și 0,5 % (m/m) vanilină, deși, potrivit notei 1 litera (ij) de la capitolul 13 din NC, oleorășina de extracție nu intră sub incidența poziției 1302?

2. Dintre oleorășinile de extracție în sensul subpoziției 3301 90 30 din NC fac parte produse precum cele descrise în prima întrebare preliminară?

3. Subpoziția 3302 10 90 din NC trebuie să fie interpretată în sensul că produse precum cele descrise în prima întrebare preliminară trebuie clasificate ca amestecuri de substanțe odoriferante și amestecuri (inclusiv soluțiile alcoolice) pe baza uneia sau mai multor substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate pentru industria alimentară?

4. Produsele prevăzute la subpoziția 1302 19 05 din NC sau oleorășina de extracție prevăzută la subpoziția 3301 90 30 din NC sunt cuprinse de asemenea în aromele prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83?

II. Suspendă procedura până la pronunțarea unei decizii preliminare de către Curtea de Justiție.

## M o t i v e

## I.

- 1 La 10 februarie 2016, recurenta-reclamantă (denumită în continuare „reclamanta”) a declarat [...] kg „amestecuri de substanțe odoriferante și amestecuri pe baza uneia sau mai multor substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate ca materii prime pentru industria alimentară, în cazul de față: [...] extract de vanilie” la subpoziția 3302 10 90 din Nomenclatura combinată (denumită în continuare „NC”), scutită de taxe vamale, în scopul introducerii în liberă circulație.
- 2 Acest produs este unul obținut inițial cu ajutorul unui solvent (potrivit informațiilor furnizate de reclamantă, cu ajutorul etanolului) provenit dintr-o plantă (păstaie de vanilie) [OR 3], cu miros puternic, cu o consistență vâscoasă, de culoare maro închis, provenit din Madagascar, care este ulterior diluat cu alcool și cu apă în Elveția și importat în Uniunea Europeană. După diluare, produsul este de culoare maro-auriu și lichid și miroase puternic a vanilie. După diluare, acesta este compus din aproximativ 90 % (v/v) și, respectiv, din 85 % (m/m) etanol, din

4,8 % (m/m) reziduu uscat și din până la 10 % (m/m) apă și are un conținut mediu de vanilină de 0,5 % (m/m).

- 3 După ce intimata-pârâtă [Hauptzollamt (Direcția vamală), denumită în continuare „HZA”] a stabilit doar un impozit pe cifra de afaceri la import în cuantum de [...] €, HZA a impus, prin decizia din 25 aprilie 2016, recuperarea unor taxe vamale în cuantum de [...] € și a accizei pe băuturile alcoolice spirtoase în cuantum de ... €, considerând în prezent că produsul trebuia clasificat la subpoziția 1302 19 05 din NC (tarif vamal de 3 %), fiind, prin urmare, supus de asemenea accizei pe băuturi alcoolice spirtoase.
- 4 Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, denumit în continuare „FG”) a hotărât că recuperarea *a posteriori* a taxelor vamale și a accizei pe băuturile alcoolice spirtoase era legală. Potrivit acestuia, marfa importată trebuia clasificată la subpoziția 1302 19 05 din NC. Desigur, nu ar fi vorba despre o oleorășină de vanilie pură, ci despre un amestec de oleorășină de vanilie, de alcool și de apă. Oleorășina de vanilie ar conferi, totuși, produsului caracterul esențial, motiv pentru care și oleorășina de vanilie diluată cu alcool și cu apă ar trebui să fie clasificată la poziția 1302 din Sistemul armonizat (denumit în continuare „SA”). În plus, o prelucrare legată de standardizarea produsului nu ar avea incidență asupra clasificării tarifare. Extractul de vanilie importat de reclamantă nu ar fi dobândit, nici prin adăugarea altor ingrediente, caracterul preparatelor alimentare, întrucât alcoolul și apa au fost deja utilizate la extragerea oleorășinii de vanilie. În orice caz, oleorășina de vanilie ar fi menționată în mod expres la subpoziția 1302 19 05 din NC. O clasificare la subpoziția 3302 10 90 din NC ar fi exclusă, întrucât oleorășina de vanilie nu ar fi o substanță odoriferantă.
- 5 În plus, extractul de vanilie ar fi un produs supus accizei pe băuturile alcoolice spirtoase. Scutirea fiscală de care beneficiază anumite arome alimentare nu ar fi aplicabilă, deoarece extractul de vanilie nu ar fi obținut din mai multe specii de plante.
- 6 Reclamanta a formulat recurs împotriva acestei hotărâri. În opinia sa, produsul trebuie clasificat la subpoziția 3302 10 90 din NC. Poziția 3302 din NC ar acoperi, printre altele, amestecurile pe baza unei substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate ca materii prime pentru industrie. Ar fi substanțe odoriferante în acest sens substanțele prevăzute la poziția 3301 din NC, din care ar face parte, printre altele, toate oleorășinile de extracție. Produsul importat ar conține o astfel de oleorășină de extracție. În orice caz, prin amestecul – realizat [OR 4] în Elveția – cu alcool și apă al produsului obținut din Madagascar, ar fi creat un preparat pentru industria alimentară. Reclamanta consideră că poziția 1302 din NC nu este aplicabilă întrucât, în temeiul notei 1 litera (ij) de la capitolul 13 din NC, oleorășina de extracție este exclusă în mod expres de la poziția 1302 din NC.
- 7 În plus, în opinia reclamantei, decizia prealabilă se întemeiază pe o aplicare eronată a legislației privind acciza pe băuturile alcoolice spirtoase. Acciza pe băuturile alcoolice spirtoase nu ar fi aplicabilă indiferent de aspectul dacă

produsul importat trebuie clasificat la subpoziția 3302 10 90 sau la subpoziția 1302 19 05 din NC. FG ar fi săvârșit o eroare de drept atunci când a limitat domeniul de aplicare al scutirii fiscale a aromelor prevăzute la poziția 1302 din NC la aromele compuse din extracte vegetale. Nici potrivit administrației, nu este datorată o acciză pe băuturi alcoolice spirtoase în ceea ce privește produsele prevăzute la poziția 3302 din NC.

## II.

- 8 Completul de trimitere suspendă recursul cu care este sesizată [omissis] și adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare, în conformitate cu articolul 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene [Repetarea întrebărilor redată în dispozitiv]:
- 9 [omissis]
- 10 [omissis]
- 11 [omissis]
- 12 [omissis]

## III.

- 13 **[OR 5]** Potrivit completului de trimitere, pentru soluționarea litigiului este relevantă Nomenclatura Combinată prevăzută de Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2015/1754 al Comisiei din 6 octombrie 2015 de modificare a anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun [omissis] (JO 2015, L 285, p. 1). În special, este important domeniul de aplicare al pozițiilor 1302, 3301 și 3302 din NC, precum și al subpozițiilor 13021905 din NC, 3301 90 30 din NC și 3302 10 90 din NC. Interpretarea acestora ridică îndoieli care sunt relevante pentru soluționarea litigiului. În plus, soluționarea litigiului depinde de întinderea scutirii aromelor de la plata accizei pe băuturile alcoolice spirtoase în conformitate cu articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice – denumită în continuare „Directiva 92/83” – [omissis] (JO 1992, L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152), cu privire la a cărei interpretare completul de trimitere are de asemenea îndoieli.
- 14 **Dreptul Uniunii aplicabil:**

Nota 1 litera (ij) de la capitolul 13:

„Poziția 1302 cuprinde, între altele, extractul de lemn dulce, de piretru, de hamei, de aloe și opium.

Poziția 1302 exclude:

	[...]	
15	(ij) uleiurile esențiale lichide sau solide, rezinoidele și oleorășinile de extracție, precum și apele distilate aromatice și soluțiile apoase de uleiuri esențiale, precum și preparatele pe bază de substanțe odoriferante de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor (capitolul 33)”	
	Poziția 1302 din NC:	
	1302	„Seve și extracte vegetale; substanțe pectice, pectinați și pectați; agar-agar și alte mucilagii și agenți de mărire a viscozității, derivate din produse vegetale, chiar modificate:
	1302 11 00	– Seve și extracte vegetale:
	[...]	– Opiu
	1302 19	– Altele:
	1302 19 05	– Oleorășini de vanilie”
16	Notele explicative ale Sistemului Armonizat (denumite în continuare „NESA”) referitoare la poziția 1301: „D) Oleorășinile sunt exudate compuse în principal din constituenți volatili și rășinoși. [...]”	16.1 [OR 6]
17	NESA referitoare la poziția 1302: A) Seve și extracte vegetale „Sub termenul de seve și extracte vegetale poziția cuprinde un anumit număr de produse vegetale - obținute în mod normal fie prin exudare spontană sau prin incizii, fie prin extracție cu solvenți - cu condiția ca aceste seve și extracte să nu fie denumite sau clasificate în poziții mai specifice ale Nomenclurii [...]”	01.0 02.0
18	„Aceste seve și extracte vegetale diferă de uleiurile eterice, de rezinoidele și de oleorășinile de extracție de la poziția 33.01 prin aceea că ele conțin, în afară de constituenții odoriferanți volatili, o proporție mult mai importantă de alți constituenți ai plantelor (de exemplu clorofilă, tanin, principii amare, hidrați de carbon și alte materii extractive).”	02.5

19

„Printre sevele și extractele clasificate aici sunt menționate: [...]	03.0
4) Extractul de piretru obținut în principal din flori ale diverselor varietăți de piretru [...] prin extracție cu solvenți organici [...] [...]	07.0
7) Extractul de ginseng obținut prin extracție cu apă sau alcool [...] [...]	10.0
9) Podofilinul, substanță de natură rășinoasă obținută prin extracția cu alcool a pulberii ce provine din măcinarea rizomilor uscați de podophyllum peltatum. [...]	13.0 26.1
21) Oleorășina de vanilie, numită uneori în mod impropriu rezinoid de vanilie sau extract de vanilie. [...]	
Sevele și extractele vegetale de la această poziție sunt în general materii prime destinate fabricării unor produse diverse. Acestea nu mai se clasifică aici din clipa în care li se adaugă alte produse și sunt astfel transformate în preparate alimentare, medicamentoase sau altele. [...]	29.1
Poziția exclude uleiurile eterice, rezinoidele și oleorășinile de extracție (poziția 33.01).	36.2
Oleorășinile de extracție diferă de extractele aparținând acestei poziții prin aceea că 1) sunt obținute din substanțe vegetale naturale celulare brute (mirodenii sau plante aromatice, de cele mai multe ori) prin extracția cu ajutorul [OR 7] solvenților organici sau cel al fluidelor supercritice și 2) conțin principii odoriferante volatile ca și principii aromatizante nevolatile care definesc mirosul sau gustul caracteristic al mirodeniei sau al plantei aromate.	36.5
Poziția exclude:	37.0
a) Gumele, rășinile, gumele-rășini, oleorășinile naturale (poziția 13.01). [...]	38.1
Notele explicative ale Nomenclurii combinate (denumite în continuare „NENC”) referitoare la poziția 1302: Extractele vegetale de la poziția 1302 sunt materiale vegetale brute neprelucrate, obținute, de exemplu, prin extracție cu solvenți, care nu au fost modificate sau procesate chimic. Totuși, se permit adăugarea de aditivi inerți (de exemplu, agenții antiaglomeranți) și procesarea legată de standardizare sau tratamentul fizic, precum uscarea sau filtrarea.	01.1

20

Note referitoare la capitolul 33:

1. „Prezentul capitol nu cuprinde:

(a) oleorășinile naturale sau extractele vegetale de la pozițiile 1301 sau 1302;

[...]

2. În sensul poziției 3302, expresia „substanțe odoriferante” se referă numai la substanțele de la poziția 3301, la ingredientele odoriferante extrase din aceste substanțe și la produsele aromatice obținute prin sinteză.

[...]”

Poziția 3301 din NC:

„3301 Uleiuri esențiale (deterpenizate sau nu), inclusiv cele așa-zise „concrete” sau „absolute”; rezinoide; oleorășini de extracție; soluții concentrate de uleiuri esențiale în grăsimi, în uleiuri fixe (grase), în ceară sau în substanțe similare, obținute prin extracție din flori sau macerare; subproduse terpenice reziduale de la deterpenizarea uleiurilor esențiale; ape distilate aromatice și soluții apoase ale uleiurilor esențiale

[...]

3301 90 – Altele

3301 90 10 – – Subproduse terpenice rezultate din deterpenizarea uleiurilor esențiale

– – Oleorășini de extracție:

3301 90 21 – – – De lemn dulce și de hamei

3301 90 30 – – – Altele **[OR 8]**

[...]”

21

NESA referitoare la capitolul 33:

„Uleiurile esențiale și oleorășinile de extracție de la poziția 33.01 sunt în totalitate obținute prin extracție din materiale vegetale. 01.2

Metoda de extracție utilizată determină tipul de produs obținut. De exemplu, în funcție de metoda de obținere, fie prin distilare și antrenare cu ajutorul vaporilor de apă, fie prin extracție cu ajutorul solvenților organici, anumite plante (de exemplu scorțișoară) pot da sau un ulei esențial, sau o oleorășină de extracție.”

22

NESA referitoare la poziția 3301:

„[...]

Oleorășinile de extracție, cunoscute de asemenea în comerț sub numele de "oleorășini preparate" sau de "oleorășini din condimente" sunt produse obținute din substanțe vegetale naturale 12.1

brute celulare (de obicei condimente sau plante aromatice), prin extracție cu ajutorul solvenților organici sau al fluidelor supercritice. Aceste extracte conțin principii odoriferante volatile (de exemplu uleiuri esențiale) și principii aromatizante nevolatile (rășini, uleiuri grase, constituenți acri) care definesc mirosul sau gustul condimentului sau plantei aromatice. Conținutul în uleiuri esențiale a acestor oleorășini de extracție variază mult în funcție de condimentul sau planta aromatică de la care provin. Aceste produse sunt utilizate în principal ca agenți aromatizanți în industria alimentară. Aceste produse sunt utilizate în principal ca agenți aromatizanți în industria alimentară.

Poziția exclude:

a) Oleorășinile naturale (poziția 13.01).

13.1

14.1

[...]

Uleiurile esențiale, rezinoidele și oleorășinile de extracție conțin uneori mici cantități din solvenții utilizați la extracția lor (de exemplu alcool etilic), dar aceasta nu influențează clasificarea lor.

17.1

23

Uleiurile esențiale, rezinoidele și oleorășinile de extracție care au fost numai aduse la compoziția standard îndepărtând sau adăugând o parte a ingredientului principal, rămân clasificate în această poziție cu condiția ca prin aceasta produsul obținut să rămână în limitele normale ale produsului aflat în stare naturală. Totuși, sunt excluse uleiurile esențiale, rezinoidele sau oleorășinile de extracție care au fost fracționate sau altfel modificate (cu excepția deterpenizării), astfel încât **[OR 9]** compoziția produsului care rezultă diferă sensibil de cea a produsului original (în general poziția 33.02). Sunt, printre altele, excluse din această poziție produsele prezentate împreună cu diluanți sau substanțe suport adăugate cum ar fi uleiurile vegetale, dextroza sau amidonul (în general poziția 33.02).

18.3

[...]

Poziția mai exclude:

29.0

a) Oleorășina de vanilie, numită uneori impropriu rezinoidă de vanilie sau extract de vanilie (poziția 13.02)”

30.1

24

Poziția 3302 din

NC:

„3302

Amestecuri de substanțe odoriferante și amestecuri (inclusiv soluțiile alcoolice) pe baza uneia sau mai multor substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate ca materii prime pentru industrie; alte preparate pe bază de substanțe odoriferante, de



- tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor:  
 3302 10 – De tipul celor utilizate în industria alimentară sau a băuturilor:  
 3302 10 10 bis – De tipul celor utilizate în industria băuturilor  
 3302 10 40  
 3302 10 90 – De tipul celor utilizate în industria alimentară”

25

NESA referitoare la poziția 3302:

„Poziția cuprinde, cu condiția ca ele să aibă caracterul de materie primă în industria de parfumuri, în industria alimentară (de exemplu patiserie, cofetărie, aromatizarea băuturilor) sau în alte industrii, (de exemplu, în industria săpunului):

[...]

3) Amestecurile de oleorășini de extracție între ele. nr. 03.2

[...]

6) Amestecul uneia sau mai multor substanțe odoriferante (uleiuri esențiale, rezinoide, oleorășini de extracție sau substanțe odoriferante artificiale) cu diluanți sau substanțe suport adăugate cum ar fi uleiul vegetal, dextroza sau amidonul.

[...]

- 26 Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 prevede:  
 „Statele membre scutesc de [OR 10] accize produsele care intră sub incidența prezentei directive după îndeplinirea condițiilor stabilite de acestea în scopul asigurării aplicării corecte a respectivelor scutiri și al prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz:  
 [...]  
 (e) atunci când sunt folosite pentru producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 vol.;  
 [...]”
- 27 Articolul 43 Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE [omissis] [JO 2009, L 9, p. 12, denumită în continuare „Directiva 2008/118”] prevede:  
 „(1) Comisia este asistată de un comitet denumit „Comitetul pentru accize”.
- 28 Articolul 44 din Directiva 2008/118 prevede:  
 „Pe lângă sarcinile care îi revin în temeiul articolului 43, Comitetul pentru accize examinează subiectele propuse spre discuție de președintele său, fie din proprie inițiativă, fie la cererea reprezentantului unui stat membru, cu privire la aplicarea dispozițiilor comunitare privind accizele.”

29 Orientarea CED nr. 458 a Comitetului pentru accize al Comisiei Europene din 19 noiembrie 2003:

Aspecte referitoare la aplicarea legislației comunitare privind accizele

30

1.	<u>Origine</u>	Comisia
	<u>Referință</u>	Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83/CEE
	<u>Obiect</u>	Transport intracomunitar de arome în conformitate cu articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83/CEE CED nr. 364 Rev. 1 și 432

31 Delegațiile consideră, aproape unanim, că scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83/CEE se acordă de la data fabricației sau importului aromelor încadrate la codurile NC 1302 19 30, 2106 90 20 și 3302, în versiunea în vigoare la data adoptării acestei orientări.

32 Subpoziția 1302 19 30 NC, în versiunea în vigoare la 19 noiembrie 2003:

„1302 19 30 extracte vegetale compuse pentru fabricarea băuturilor sau a preparatelor alimentare [OR 11]

33 Subpoziția 2106 90 20 NC, în versiunea în vigoare la 19 noiembrie 2003:

„2106 90 20 preparate alcoolice compuse, altele decât cele pe bază de substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor”

34 Poziția 3302 din NC, în versiunea în vigoare la 19 noiembrie 2003:

„3302 Amestecuri de substanțe odoriferante și amestecuri (inclusiv soluțiile alcoolice) pe baza uneia sau mai multor substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate ca materii prime pentru industrie; alte preparate pe bază de substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor”

### 35 **Dreptul național aplicabil:**

Articolul 130 din Gesetz über das Branntweinmonopol (Legea privind monopolul alcoolului, „Branntweinmonopolgesetz”, denumită în continuare „BranntwMonG”) din 8 aprilie 1922, astfel cum a fost modificată prin Legea din 15 iulie 2009 (Bundesgesetzblatt [Monitorul Oficial Federal] – BGBl. – I, 1870):

„(1) Băuturile alcoolice spirtoase, precum și produsele care conțin băuturi alcoolice spirtoase (produse) sunt supuse, în domeniul fiscal, accizei pe băuturile alcoolice spirtoase [...]

Produsele care conțin băuturi alcoolice spirtoase în sensul alineatului (1) sunt alte produse alcoolice decât cele prevăzute la capitolul 22 din Nomenclatura combinată, care sunt fabricate din băuturi alcoolice spirtoase sau care conțin băuturi alcoolice spirtoase și a căror tărie alcoolică este mai mare de 1,2 % în volum pentru produsele lichide și mai mare de 1% din masă pentru produsele nelichide.

[...]”

- 36 Articolul 152 alineatul (1) punctul 5 din BranntwMonG astfel cum a fost modificată prin Legea din 21 iunie 2013 (BGBl. I, 2221):

(1) Produsele sunt scutite de plata taxei atunci când sunt utilizate în scopuri comerciale

[...]”

5. nedenaturate, pentru producerea aromelor pentru aromatizarea:

- a) băuturilor cu o tărie alcoolică de sub 1,2 vol.;
- b) altor produse alimentare, cu excepția distilatului de vin și a altor băuturi alcoolice;

[...]”

#### IV.

- 37 Există îndoieli în ceea ce privește interpretarea subpozițiilor 1302 19 05 din NC, 3301 90 30 din NC și 3302 10 90 din NC, care pot fi luate în considerare pentru clasificarea tarifară a mărfii importate. **[OR 12]**

- 38 1. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, la care a aderat instanța de trimitere, criteriul decisiv pentru clasificarea tarifară a mărfurilor trebuie căutat, în general, în caracteristicile și în proprietățile obiective ale acestora, astfel cum au fost definite în textul poziției și al subpozițiilor din NC și al notelor de secțiune sau de capitol și potrivit Regulilor generale pentru interpretarea Nomenclurii combinate – RG – (Hotărârea din 22 martie 2017, GROFA și alții, C-435/15 și C-666/15, EU:C:2017:232 [*omissis*]).

- 39 În plus, există note explicative și avize de clasificare care aduc o contribuție importantă la interpretarea domeniului de aplicare al diferitelor poziții tarifare, fără a avea însă forță obligatorie (a se vedea Hotărârea GROFA și alții, EU:C:2017:232 [*omissis*]), motiv pentru care completul de trimitere a citat, în mod complementar față de normele de drept al Uniunii, notele explicative. Este permis să se facă referire la destinația unui produs atunci când textul dispozițiilor sau notele explicative fac referire la acest criteriu [*omissis*]. În această privință,

aspectul decisiv este dacă destinația s-a reflectat în proprietățile și în caracteristicile obiective ale produsului.

- 40 2. Potrivit modului său de redactare, poziția 1302 din NC cuprinde „[s]eve și extracte vegetale; substanțe pectice, pectinați și pectați; agar-agar și alte mucilagii și agenți de mărire a viscozității, derivate din produse vegetale, chiar modificate.”
- 41 În plus, după cum reiese din NESA 01.0 și 02.0 referitoare la poziția 1302, această poziție cuprinde seve și extracte vegetale (produse vegetale, obținute în mod normal fie prin exudare spontană sau prin incizie, fie prin extracție cu solvenți), cu condiția ca aceste seve și extracte să nu fie denumite sau clasificate în poziții mai specifice ale Nomenclaturii. Potrivit NESA 02.5 referitoare la poziția 1302, aceste seve și extracte vegetale diferă de uleiurile eterice, de rezinoidele și de oleorășinile de extracție de la poziția 33.01 prin aceea că ele conțin, în afară de constituenții odoriferanți volatili, o proporție mult mai importantă de alți constituenți ai plantelor (de exemplu clorofilă, tanin, principii amare, hidrați de carbon și alte materii extractive).
- 42 a) Produsul importat de reclamantă este extras, într-o primă etapă de prelucrare, din [OR 13] planta (păstaie de vanilie) prin intermediul unui solvent (potrivit informațiilor furnizate de reclamantă, prin intermediul etanolului). În consecință, acesta ar putea fi considerat un extract vegetal în sensul poziției 1302 din NC și al notelor explicative menționate. Acest lucru este confirmat de exemplele menționate în cuprinsul NESA 03.0, 07.0, 10.0 și 13.0 referitoare la poziția 1302, din care se poate deduce că simpla extracție cu ajutorul unui solvent (de exemplu, al alcoolului) nu se opune clasificării unui produs la poziția 1302 din NC.
- 43 b) Cu toate acestea, în cursul unei a doua etape de prelucrare (de asemenea anterioară importului), produsul este diluat cu alcool și cu apă într-o asemenea măsură încât constă în proporție de aproximativ 95 % (m/m) din aceste două elemente. În schimb, reziduul uscat reprezintă numai 4,8 % (m/m) și vanilina numai 0,5 % (m/m) din masa acestuia. Având în vedere această proporție redusă de constituenți vegetali, completul de trimitere tinde să considere că, la momentul importului, produsul își pierde deja un eventual caracter de extract vegetal.
- 44 Pe de altă parte, din poziția 1302 din NC și din notele explicative aferente acesteia, nu reiese care este proporția de alți constituenți vegetali până la care Nomenclatura reține încă un extract vegetal și nici momentul în care proporția de alți constituenți vegetali este prea redusă pentru o clasificare la poziția 1302 din NC și trebuie să se prezume un nivel de prelucrare mai avansat și o altă poziție tarifară (în prezenta cauză, pozițiile 3301 sau 3302 din NC). Cu toate acestea, din NENC 01.1 referitoare la poziția 1302, care nu are caracter obligatoriu, reiese că procesarea legată de standardizare nu împiedică clasificarea la poziția 1302 din NC. Totuși, din aceasta nu rezultă dacă o diluare cu alcool și cu apă atât de puternică precum în speță poate încă să fie considerată standardizare, chiar dacă aceasta are ca scop – astfel cum a susținut reclamanta – stabilirea conținutului de vanilie la 0,5 % (m/m). În acest context, trebuie de asemenea să se facă referire la

NESA 29.1 referitoare la poziția 1302, potrivit căreia sevele și extractele vegetale nu se mai clasifică la această poziție atunci când, prin adăugarea altor substanțe, au dobândit caracterul de preparate alimentare, medicamentoase etc. Și în acest caz, domeniul de aplicare exact al poziției 1302 din NC rămâne vag.

- 45 c) Pe de altă parte, completul de trimitere are îndoieli cu privire la aplicabilitatea poziției 1302 din NC pentru motivul că, potrivit notei 1 litera (ij) de la capitolul 13 din NC, oleorășinile de extracție (în engleză, extracted oleoresins, în franceză les oleoresines d'extraction) sunt excluse în mod expres de la poziția 1302 din NC. Acest lucru este logic în măsura în care oleorășinile de extracție se încadrează la poziția 3301 din NC. De asemenea, NESA 36.2 referitoare la poziția 1302, confirmă că oleorășinile de extracție nu se încadrează la această poziție, ci la poziția 3301 din SA. Oleorășinile de extracție diferă de extractele aparținând acestei poziții prin aceea că 1) sunt obținute din substanțe vegetale naturale celulare brute [OR 14] (mirodenii sau plante aromatice, de cele mai multe ori) prin extracția cu ajutorul solvenților organici sau cel al fluidelor supercritice și 2) conțin principii odoriferante volatile, precum și principii aromatizante nevolatile care definesc mirosul sau gustul caracteristic al mirodeniei sau al plantei aromate (NESA 36.5 referitoare la poziția 1302).
- 46 Astfel, în măsura în care FG consideră, în speță, că ...– oleorășina de vanilie conținută în extractul de vanilie este o oleorășină de extracție, produsul ar trebui să se excludă de la poziția 1302 din NC, în conformitate cu nota 1 litera (ij) de la capitolul 13 din NC. În consecință, potrivit economiei nomenclaturii, nici subpozițiile acesteia nu ar mai putea fi luate în considerare (a se vedea, de asemenea, regula generală 6).
- 47 d) Cu toate acestea, în cazul excluderii unor produse de la poziția 1302 din NC, precum în speță, există o contradicție în măsura în care oleorășina de vanilie este menționată în mod expres la subpoziția 1302 19 05 din NC. De asemenea, din NESA 26.1 referitoare la poziția 1302 din NC (care figurează în secțiunea A referitoare la seve și extracte vegetale), rezultă că oleorășina de vanilie se încadrează la această poziție. Or, dacă poziția 1302 din NC ar fi exclusă, nu ar mai putea fi aplicate nici subpozițiile acesteia.
- 48 Este, totuși, neclar ce domeniu de aplicare ar mai rămâne, în acest caz, pentru subpoziția 1302 19 05, din moment ce oleorășinile naturale trebuie atribuite poziției 1301 din NC și (a se vedea de asemenea NESA 37.0 și 38.1 referitoare la poziția 1302), iar oleorășinile de extracție trebuie atribuite poziției 3301 din NC. Opinia HZA potrivit căreia excluderea oleorășinilor de extracție de la poziția 1302 din NC în temeiul notei 1 litera (ij) de la capitolul 13 din NC nu ar viza decât alte oleorășine decât oleorășina de vanilie, nu își poate găsi explicația în vedere textul cu forță obligatorie al acestei note (regula generală 1), întrucât aceasta din urmă nu conține o astfel de distincție.
- 49 Nu este convingătoare nici interpretarea potrivit căreia oleorășina de vanilie nu ar fi o oleorășină, ci un extract vegetal, întrucât ar ridica problema motivului pentru

care, la subpoziția 1302 19 05 din NC, nu a fost aleasă, în acest caz, o altă denumire pentru extractele de vanilie.

- 50 3. Pentru clasificarea produsului în cauză poate fi avută în vedere, de asemenea, poziția 3301 din NC, a cărei interpretare ridică, la rândul său, îndoieli. Poziția 3301 din NC cuprinde „[u]leiuri esențiale (deterpenizate sau nu), inclusiv cele așa-zise

„concrete” sau „absolute”; rezinoide; oleorășini de extracție; soluții concentrate de uleiuri esențiale în grăsimi, în uleiuri fixe (grase), în ceară sau în substanțe similare, obținute prin extracție din flori sau macerare; subproduse terpenice reziduale de la deterpenizarea uleiurilor esențiale; ape distilate aromatice și [OR 15] soluții apoase ale uleiurilor esențiale”.

Oleorășinile de extracție sunt menționate în mod expres în textul poziției, iar NESAs 01.2 referitoare la capitolul 33 confirmă de asemenea că oleorășinile de extracție trebuie clasificate la poziția 3301 din NC.

- 51 Potrivit NESAs 12.1 referitoare la poziția 3301, oleorășinile de extracție sunt obținute din substanțe vegetale naturale brute celulare (de obicei condimente sau plante aromatice), prin extracție cu ajutorul solvenților organici sau al fluidelor supercritice. Aceste extracte conțin principii odoriferante volatile (de exemplu uleiuri esențiale) și principii aromatizante nevolatile (rășini, uleiuri grase, constituenți acri) care definesc mirosul sau gustul condimentului sau plantei aromatice. Completul de trimitere consideră că noțiunile „extracție cu solvenți” (a se vedea NESAs 02.0 referitoare la poziția 1302) și „extracție cu ajutorul solvenților” (a se vedea NESAs 12.1 referitoare la poziția 3301) sunt, în acest context, sinonime.
- 52 a) Produsul care trebuie apreciat în prezentul litigiu este obținut din păstaia de vanilie prin intermediul unui solvent (potrivit reclamantei, prin intermediul etanolului), fiind ulterior diluat cu alcool și cu apă. Astfel, produsul dispune de elemente obiective care, potrivit modului de redactare a poziției 3301 din NC, trebuie să fie prezente (a se vedea regula generală 1), fiind așadar denumit și de FG (în parte) drept oleorășină de extracție.
- 53 În plus, după cum s-a arătat deja, la momentul importului său, produsul mai are reziduu uscat în proporție de numai 4,8 % (m/m). Acest grad ridicat de puritate indică, de asemenea, că nu mai trebuie clasificat la poziția 1302 din NC, ci la poziția 3301 din NC, deoarece produsele prevăzute la poziția 1302 din NC conțin o proporție mai ridicată de alți constituenți vegetali (a se vedea NESAs 02.5 referitoare la poziția 1302).
- 54 b) Totuși, în prezentul litigiu, persistă îndoieli cu privire la clasificarea ...– extractului de vanilie la poziția 3301 din NC. Oleorășina de vanilie este menționată în mod expres la subpoziția 1302 19 05 din NC, ceea ce face necesară o delimitare de poziția 1302 din NC (a se vedea observațiile anterioare). În plus, potrivit notei 1 litera (a) de la capitolul 33, extractele vegetale de la poziția 1302

sunt excluse din acest capitol. De asemenea, din NESAs 29.0 și 30.1 referitoare la poziția 3301 rezultă că oleorășina de vanilie nu se încadrează la poziția 3301. Aceasta tinde să demonstreze că un produs care conține oleorășină de vanilie de extracție, precum ...– extractul vanilie, nu poate fi clasificat la poziția 3301 din NC. Prin urmare, în prezentul litigiu, este esențial să se stabilească modul în care trebuie să se delimiteze oleorășina de extracție prevăzută la poziția 3301 din NC de extractele vegetale prevăzute la poziția 1302 din NC. [OR 16]

- 55 4. Pe de altă parte, ridică de asemenea semne de întrebare delimitarea poziției 3301 din NC de poziția 3302 din NC. Poziția 3302 din NC cuprinde „[a]mestecuri de substanțe odoriferante și amestecuri (inclusiv soluțiile alcoolice) pe baza uneia sau mai multor substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate ca materii prime pentru industrie; alte preparate pe bază de substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor”.
- 56 Astfel cum rezultă din NESAs 01.0, 03.2 și 06.5 referitoare la poziția 3302, această poziție nu include doar amestecurile de mai multe oleorășine de extracție. Dimpotrivă, poziția 3302 din NC cuprinde de asemenea amestecurile care au la bază o singură substanță odoriferantă. Astfel, acestea pot fi amestecuri cu una sau mai multe substanțe odoriferante (uleiuri esențiale, rezinoide, oleorășini de extracție sau substanțe odoriferante artificiale), la care au fost adăugați diluanți sau substanțe suport, precum uleiul vegetal, dextroza sau amidonul.
- 57 a) Ca urmare a acestei constatări, în vederea clasificării tarifare a [...] – extractului de vanilie, ar putea fi luată în considerare de asemenea poziția 3302 din NC. Produsul conține oleorășină de vanilie de extracție și se bazează, așadar, pe o substanță odoriferantă în sensul notei 2 de la capitolul 33 din NC și al NESAs 06.5 referitoare la poziția 3302. În plus, oleorășina de vanilie a fost diluată prin adăugarea de alcool și de apă. Ca urmare a conținutului ridicat de alcool de 85 % (m/m), s-ar putea ca [...] – extractul de vanilie să își fi pierdut caracterul de oleorășină de extracție în sensul poziției 3301 din NC și să fi devenit o soluție alcoolică în sensul poziției 3302 din NC. În cadrul acestei poziții, produsul ar trebui clasificat la subpoziția 3302 10 90 din NC.
- 58 b) Cu toate acestea, completul de trimitere are de asemenea îndoiele cu privire la interpretarea poziției 3302 din NC, în măsura în care domeniul de aplicare al acesteia nu poate fi clar delimitat de domeniul de aplicare al poziției 3301 din NC. Nici textul poziției 3302 din NC, nici notele explicative care o interpretează nu oferă indicații clare cu privire la cantitatea de apă suplimentară sau de alcool suplimentar de la care o oleorășină de extracție trebuie clasificată nu la poziția 3301 din NC, ci la poziția 3302 din NC.
- 59 În plus, completul de trimitere ridică problema dacă faptul că oleorășinii de vanilie obținute în Madagascar i-au fost adăugate, în Elveția, doar componente care au fost deja utilizate pentru obținerea oleorășinii de vanilie din pâstaia de vanilie și care erau, așadar, deja anterior prezente într-o concentrație mai redusă, și anume apa și alcoolul, se opune clasificării la poziția 3302 din NC. NESAs 17.1

referitoare la poziția 3301 arată că oleorășinile de extracție conțin uneori mici cantități din solvenții utilizați la extracția lor (de exemplu alcool etilic), dar aceasta [OR 17] nu influențează clasificarea lor. Cu toate acestea, chiar dacă reziduurile de la extracție nu au efecte asupra clasificării, completul de trimitere ridică problema modului în care administrația vămilor poate recunoaște, într-un caz concret, care conținut de etanol reprezintă (numai) un reziduu de extracție și cât etanol a fost adăugat produsului după finalizarea extracției. HZA a subliniat, în această privință, că nici printr-o analiză a produsului nu se poate stabili dacă etanolul este un reziduu din procesul de obținere a oleorășinii de vanilie sau dacă acest etanol a fost adăugat ulterior. Având în vedere jurisprudența Curții de Justiție amintită anterior, potrivit căreia clasificarea mărfurilor se bazează pe elementele obiective ale acestora (a se vedea mai sus) și obiectivul securității juridice a declaranților vamali, precum și obiectivul aplicării uniforme a NC, instanța de trimitere consideră că aceasta constituie o obiecție notabilă.

- 60 De asemenea, NES 18.3 referitoare la poziția 3301 – deși fără forță obligatorie – ar putea indica că creșterea proporției de alcool nu determină o trecere la poziția 3302 din NC. Astfel, potrivit acestei note explicative, oleorășinile de extracție rămân clasificate la poziția 3301 din NC în cazul în care au fost doar aduse la compoziția standard prin îndepărtarea sau prin adăugarea unei părți a ingredientului principal, fiind astfel limitate la un anumit grad de eficacitate. În schimb, trebuie să se obiecteze că, în scopul clasificării, sunt, în principiu, determinante elementele obiective ale produsului și textul poziției. Nu este, așadar, relevant pentru clasificare motivul pentru care unui produs i-a fost adăugat etanol.

V.

- 61 Aprecierea litigiului din perspectiva legislației privind acciza pe băuturile alcoolice spirtoase suscită de asemenea îndoieli în dreptul Uniunii:
- 62 Extractul de vanilie este un produs care conține alcool, fiind, în principiu, supus accizei germane pe băuturi alcoolice spirtoase, în conformitate cu articolul 130 alineatul (1) prima teză coroborat cu alineatul (4) din BranntwMonG. Nu este însă clar dacă, în prezentul litigiu, importul de [...] – extract de vanilie este supus scutirii fiscale prevăzute de dreptul Uniunii, în conformitate cu articolul 152 alineatul (1) punctul 5 din BranntwMonG.
- 63 1. Potrivit articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, statele membre scutesc de acciza armonizată produsele care intră sub incidența acestei directive după îndeplinirea condițiilor stabilite de acestea în scopul asigurării aplicării corecte a respectivelor scutiri și al prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz atunci când produsele respective sunt folosite pentru producerea [OR 18] aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 vol.



- 64 Această dispoziție a fost transpusă în dreptul național prin articolul 152 alineatul (1) punctul 5 din BranntwMonG, în temeiul căruia produsele sunt scutite atunci când sunt utilizate, în scopuri comerciale și nederivate, pentru producerea aromelor pentru aroma a) băuturi cu o tărie alcoolică care nu depășește 1,2 % sau b) alte produse alimentare, cu excepția rachiurilor și a altor băuturi alcoolice.
- 65 2. Pentru aprecierea prezentului litigiu, este important să se stabilească care sunt produsele care fac parte dintre aromele favorizate din punct de vedere fiscal în sensul articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 și dacă extractul de vanilie constituie o astfel de aromă. Întrucât directiva nu definește noțiunea de aromă, completul de trimitere are îndoieli cu privire la interpretarea scutirii menționate.
- 66 Încă din cadrul reuniunii sale din 29 și 30 septembrie 1993, Comitetul pentru accize al Comisiei Europene a analizat definirea aromelor, fără a ajunge însă la un acord. Potrivit Comisiei, alcoolul ar trebui să poată fi utilizat cu scutire de impozit ori de câte ori produsele derivate din acesta au ca scop aromatizarea alimentelor și a băuturilor nealcoolice. În special, este necesar să se garanteze scutirea de la plata accizelor a aromelor pentru anumite băuturi răcoritoare (cola, limonadă), astfel încât acestea să poată fi procurate în afara unui regim suspensiv de accize.
- 67 Ulterior, Comitetul pentru accize al Comisiei Europene a analizat din nou scutirea aromelor și a rezumat, în Orientarea CED nr. 458 din 19 noiembrie 2003, condițiile care, în opinia sa, trebuie îndeplinite pentru a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83. Delegațiile din cadrul Comitetului pentru accize au considerat, aproape în unanimitate, că scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 era acordată, începând cu momentul fabricației sau al importului, pentru aromele clasificate la codurile NC 1302 19 30, 2106 90 20 și 3302, în versiunea în vigoare la data adoptării acestei orientări. Astfel, extractele vegetale compuse destinate fabricării de băuturi sau de preparate alimentare (subpoziția 1302 19 30 din NC, în versiunea în vigoare la 19 noiembrie 2003), preparatele alcoolice compuse de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor, altele decât cele pe bază de substanțe odoriferante (subpoziția 2106 90 20 din NC, în versiunea în vigoare la 19 noiembrie 2003), amestecurile de substanțe odoriferante și amestecurile (inclusiv soluțiile alcoolice) pe baza uneia sau mai multor substanțe odoriferante, [OR 19] de tipul celor utilizate ca materii prime pentru industrie; alte preparate pe bază de substanțe odoriferante de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor (poziția 3302 din NC, în versiunea în vigoare la 19 noiembrie 2003) ar trebui să fie scutite de acciza pe băuturile alcoolice spirtoase.
- 68 La 1 septembrie 2014, Republica Federală Germania a aprobat această abordare, adoptând o dispoziție administrativă care impune administrației vămilor să scutească de acciza pe băuturile alcoolice spirtoase produsele de la poziția 3302 din NC, de la poziția 2106 90 20 din NC și extractele vegetale compuse pentru fabricarea de băuturi sau de preparate alimentare de la poziția 1302 din NC [omissis]. În schimb, produsele de la poziția 3301 din NC și extractele vegetale

necompușe în sensul poziției 1302 din NC nu sunt scutite de acciza pe băuturile alcoolice spirtoase.

- 69 Având în vedere observațiile anterioare, extractul de vanilie nu ar fi scutit de acciza pe băuturile alcoolice spiroase dacă ar trebui să fie clasificat la poziția 3301 din NC, deși produsele de la poziția 3302 din NC, care pot conține mai mult alcool, sunt scutite de această taxă. Dacă, însă, acesta ar aparține subpoziției 1302 19 05 din NC, scutirea prevăzută pentru arome nu ar fi aplicabilă, întrucât extractul din vanilie este compus numai dintr-un extras vegetal, și anume din oleorășina de vanilie, nefiind, așadar, potrivit completului de trimitere, un extract vegetal compus. Ceilalți constituenți, alcoolul și apa, nu sunt constituenți din plante.
- 70 3. Cu toate acestea, completul de trimitere are îndoieli că scutirea prevăzută pentru arome la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 se aplică efectiv doar produselor de la subpozițiile din NC stabilite de Comitetul pentru accize. Aceste îndoieli rezultă fie și numai din faptul că nici Directiva 92/83, nici alte dispoziții ale dreptului Uniunii nu permit să se deducă o astfel de limitare. Dimpotrivă, articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 se referă, în general, la arome și nu cuprinde nicio limitare a scutirii la anumite produse din NC sau la produse cu o anumită caracteristică. Scutirea este limitată numai în sensul că presupune anumite utilizări și este limitată la aromele care au o tărie alcoolică maximă. Prin urmare, având în vedere modul de redactare a articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 ar trebui să intre de asemenea sub incidența scutirii și alte substanțe aromatizante și, în special, extractele vegetale necompușe, cu atât mai mult cu cât astfel de extracte vegetale pot fi utilizate, în aceeași măsură ca și aromele, la prepararea produselor alimentare și a băuturilor [OR 20]. Totodată, ar putea fi evitat astfel rezultatul menționat, și anume de a nu supune accizei pe băuturile alcoolice spirtoase produse de la poziția 3302 din NC, care conțin eventual mult alcool, ci produse de la poziția 3301 din NC, care conțin mai puțin alcool.
- 71 În plus, limitarea beneficiului scutirii la subpozițiile din NC menționate în Orientarea CED nr. 458 din 19 noiembrie 2003 nu corespunde limbajului curent. Astfel, termenul de aromă (în latină: aroma, în greacă: äröma = condiment) desemnează atât un „gust pregnant plăcut, parfum aromat; miros (plăcut) puternic și intens; gustul propriu pregnant sau miros propriu, în special al unui aliment vegetal”, cât și o „substanță aromatizantă (artificială) pentru produse alimentare, condiment aromatic” (www.duden.de, intrare: „aromă”).
- 72 În acest context, completul de trimitere are îndoieli că Comitetul pentru accize dispune de competențe pentru a restrânge domeniul de aplicare al articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 sau de a-l interpreta în sens restrictiv, prin derogare de la modul său de redactare („Aromen”, „flavours”, „arömes”). Astfel, potrivit articolului 44 din Directiva 2008/118, Comitetul pentru accize examinează numai chestiunile referitoare la aplicarea dispozițiilor comunitare privind accizele. Nu rezultă, așadar, nicio competență de modificare a dreptului

comunitar derivat, respectiv a dreptului Uniunii derivat. Dimpotrivă, activitatea Comitetului pentru accize urmărește doar să realizeze o aplicare uniformă a dreptului existent al Uniunii în statele membre și să asiste Comisia Europeană [articolul 43 alineatul (1) din Directiva 2008/118].

- 73 Or, prin Orientarea CED nr. 458 a Comitetului pentru accize referitoare la scutirea aromelor, tocmai acest lucru nu este realizat, întrucât statele membre Estonia și România nu au aprobat-o, iar Marea Britanie a aprobat-o doar parțial. Există, așadar, și pentru acest motiv – pe lângă îndoielile prezentate cu privire la interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii referitoare la arome – riscul unei aplicări neuniforme a dreptului.

DOCUMENT DE LUCRU