

Věc C-822/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

5. listopadu 2019

Předkládající soud:

Curtea de Apel Alba Iulia (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

9. října 2019

Navrhovatelé, žalovaní v řízení v prvním stupni:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a
Vămilor - Direcția Regională Vamală Brașov - Biroul Vamal de
Interior Sibiu**Odpůrkyně, žalobkyně v řízení v prvním stupni:**

Flavourstream SRL

Předmět původního řízení

Opravný prostředek podaný žalovanými v řízení v prvním stupni, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Brašově) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Vămilor – Direcția Regională Vamală Brașov – Biroul Vamal de Interior Sibiu (Národní agentura pro daňovou správu - Generální ředitelství cel - Regionální ředitelství cel v Brašově - Celní úřad v Sibini) proti rozsudku Tribunalul Sibiu (soud prvního stupně v Sibini), kterým byla zrušena rozhodnutí o stanovení dodatečných daňových povinností k tíži žalobkyně v řízení v prvním stupni, Flavourstream SRL, v důsledku změny zařazení některých dovážených výrobků do jiné podpoložky kombinované nomenklatury.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Na základě článku 267 SFEU se žádá o výklad podpoložek 1702 90 95 a 2912 49 00 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

Předběžná otázka

Musí být podle nomenklatury uvedené v příloze I nařízení č. 2658/87 ve znění prováděcího nařízení 2016/1821 výrobek „AURIC GMO FREE“, který je předmětem tohoto sporu, zařazen do podpoložky 1702 90 95 nebo do podpoložky 2912 49 00 této nomenklatury?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2016/1821 ze dne 6. října 2016, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 - příloha I, podpoložky 1702 90 95 a 2912 49 00

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník) - článek 140, který stanoví sníženou sazbu DPH na dodávky potravin

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Dne 5. června 2015 odpůrkyně, žalobkyně v řízení v prvním stupni, podala k celnímu úřadu v Sibini celní prohlášení týkající se dovozu 3 300 kg vodného roztoku, získaného tepelným rozkladem dextrózy, který se používá v potravinářském průmyslu a je nazvaný „AURIC GMO FREE“.
- 2 Zboží bylo dovezeno z Kanady s deklarováním kódem TARIC 1702 90 95 00, což je položka, která zahrnuje „Cukr, sirupy a jiné výrobky z cukru/ostatní“; cla byla ve výši 1 938 (RON) a DPH v sazbě ve výši 9 % se rovnala 19 025 RON.
- 3 Následně byla odpůrkyně, žalobkyně v řízení v prvním stupni, podrobena kontrole ze strany celního úřadu v Sibini, na jejímž základě bylo vydáno opravné rozhodnutí, kterým byly uloženy dodatečné daňové povinnosti (cla a DPH) v celkové výši 102 079 RON, a to v důsledku zjištění skutečnosti, že výrobek „AURIC GMO FREE“ byl nesprávně zařazen do podpoložky 1702 90 95 00.
- 4 V době kontroly byly totiž provedeny laboratorní analýzy a na základě analytických certifikátů celní kontrolní orgán stanovil, že tento výrobek ve

skutečnosti spadá pod kód TARIC 2912 49 00 90 vztahující se na „Aldehydy, též s jinou kyslíkatou funkcí; cyklické polymery aldehydů; paraformaldehyd/ostatní“ a že na odpůrkyni, žalobkyni v řízení v prvním stupni, se uplatní vyšší cla a vyšší sazba DPH.

- 5 Odpůrkyně, žalobkyně v řízení v prvním stupni, podala proti tomuto rozhodnutí kontrolního orgánu žalobu v rámci daňového sporu, kterou se domáhala zrušení rozhodnutí, kterými byly stanoveny dodatečné povinnosti, a osvobození od platby dodatečných částek, úroků a penále splatných v důsledku zařazení výrobku do jiné podpoložky.
- 6 V řízení v prvním stupni Tribunalul Sibiu – Secția a II-a civilă și de contencios administrativ (soud prvního stupně v Sibini - druhý senát pro občanskoprávní otázky a správní spory) žalobě vyhověl, zrušil napadená rozhodnutí a osvobodil žalobkyni v řízení v prvním stupni od platby daňových přírážek uložených těmito rozhodnutími.
- 7 V napadeném rozsudku soud prvního stupně uvedl, že žalobkyně správně zařadila výrobek „AURIC GMO FREE“ do podpoložky 1702 90 95 00 a že zařazení, které provedli navrhovatelé, žalovaní v řízení v prvním stupni, do podpoložky 2912 49 00 90 - aldehydy, není správné. Soud prvního stupně stanovil, že z datového listu vypracovaného výrobcem vyplývá, že výrobek „AURIC GMO FREE“ je vyroben z tepelně ošetřeného cukru a používá se v potravinářském průmyslu k aromatizaci potravin; jedná se o „potravinu nebo potravinářský výrobek“ ve smyslu vnitrostátních právních předpisů.
- 8 Ve svém rozhodnutí soud rozhodující ve věci samé rovněž vycházel z definice pojmu „potravina“ stanovené v nařízení (ES) č. 178/2002, jakož i z definice „aromatizace“, „aromatických látek“ a „potravinářských přídatných látek“ stanovené v nařízeních (ES) č. 1334/2008 a č. 1333/2008.
- 9 V důsledku toho soud shledal, že jsou správné závěry znalce z oboru chemie, který uvedl, že výrobek „AURIC GMO FREE“ je vodná směs chemických produktů: vodorozpustných aldehydů a ketonů získaných reakcí enzymatické oxidace nebo tepelnou reakcí monosacharidů (přírodních potravinových sladidel) a že se používá v potravinářském průmyslu jako barvivo nebo jako kouřový aromatický přípravek stanovený v nařízení (ES) č. 1333/2008 v seznamech B a C, kde je označen jako karamel E 150a.
- 10 Zařazení tohoto výrobku do přílohy I prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/1754 ze dne 6. října 2015, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, musí být tudíž provedeno ve třídě IV, „Výrobky potravinářského průmyslu; nápoje, lihoviny a ocet; tabák a vyrobené tabákové náhražky“, kód TARIC 1702 90 95 00.
- 11 Proti rozsudku soudu prvního stupně podali navrhovatelé, žalovaní v řízení v prvním stupni, opravný prostředek k předkládajícímu soudu, Curtea de Apel Alba

Iulia - Secția de contencios administrativ și fiscal (odvolací soud v Alba Iulia - senát pro správní a daňové záležitosti).

- 12 Navrhovatelé, žalovaní v řízení v prvním stupni, ve svém opravném prostředku formulovali výtky mimo jiné ve vztahu k tomu, že soud prvního stupně porušil ustanovení nařízení č. 2658/87 týkající se celní nomenklatury, jakož i vysvětlivky k harmonizovanému systému týkající se všeobecných pravidel pro výklad harmonizovaného systému, neboť zařadil výrobek „AURIC GMO FREE“ do podpoložky 1702 90 95 00, a nikoli do podpoložky 2912 49 00 90.

Základní argumenty účastníků původního řízení

- 13 **Podle odpůrkyně, žalobkyně v řízení v prvním stupni**, se výrobek „AURIC GMO FREE“ získává z cukerného roztoku pro potravinářské účely (dextróza), který je při řízeném zahřívání rozložen na jednodušší fragmenty, jako je hydroxyacetaldehyd, methylglyoxal a furfural. Ačkoli v klasické chemii je hydroxyacetaldehyd aldehydem, v potravinářské chemii se používá jako méně kvalitní cukr, který má po zahřátí vliv na aroma a konzistenci potravinářských výrobků a spadá do oblasti působnosti nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1334/2008 ze dne 16. prosince 2008. Hydroxyacetaldehyd je v zásadě méně kvalitní cukr a nezbytnou složkou potravinářského výrobku pro to, aby bylo získáno aroma a konzistence opečení, jakož i hnědá barva. Je to také složka, která se nachází ve vysoké koncentraci v kouřových aromatických přípravcích, pokud jsou vyráběny z dřevné buničiny používané pro výrobu tekutých kouřových aromatických přípravků.
- 14 Podle jejího názoru je výrobek „AURIC GMO FREE“ aplikován na potravinářské výrobky, jako je maso, kuře nebo chléb, pomocí procesu atomizace nebo rozprašování, a po zahřátí v troubě reaguje s potravinovými bílkovinami, čímž výrobky získávají aroma a konzistenci podobné těm, které byly získány procesem opečení. Potravinářský výrobek získá stejný vzhled, jaký by získal, kdyby byl před přípravou ošetřen cukrem. Pokud by byla dextróza nebo cukr přidán přímo do potravinářského výrobku, a pokud by byl potom zahříván v troubě, dextróza nebo cukr by se rozložily na jednodušší frakce, jako je hydroxyacetaldehyd, v rámci reakce s masnými bílkovinami. Účelem použití výrobku „AURIC GMO FREE“, což je výrobek, ve kterém již byl cukr rozložen, je pouze zkrácení doby potřebné k přeměně potravinářských výrobků.
- 15 Odpůrkyně, žalobkyně v řízení v prvním stupni, rovněž upřesnila, že výrobek „AURIC GMO FREE“ je považován za potravinářský výrobek, neboť je získáván z dextrózy a po řízeném zahřívacím procesu - který se používá v potravinářském zpracovatelském průmyslu. Vzhledem k tomu, že výrobek „AURIC GMO FREE“ je derivátem cukru a v potravinářském průmyslu je zužitkován jako roztok s méně kvalitním cukrem, musí být zařazen pod kód TARIC 1702 90 95. Zařazení zboží uvedeného v příloze I k prováděcímu nařízení (EU) 2015/1754 ve třídě IV, „Výrobky potravinářského průmyslu; nápoje, lihoviny a ocet; tabák a vyrobené

tabákové náhražky“ v bodě 17 uvádí: „ostatní, včetně invertního cukru a ostatního cukru a směsí cukerného sirupu obsahujících 50 % hmotnostních fruktózy v sušině“, z čehož je zřejmé, že výrobek „AURIC GMO FREE“ spadá do výše uvedené kategorie.

- 16 **Podle navrhovatelů, žalovaných v řízení v prvním stupni**, chemický proces za účelem získání výrobku „AURIC GMO FREE“ zahrnuje přeměnu glukózového roztoku (dextrózy) na etanol působením kvasinek a následně, prostřednictvím slabé oxidace, přeměnu etanolu na acetaldehyd, což nemůže vést k zařazení konečného výrobku - acetaldehydu - do položky 1702 90 95 00, protože posledně uvedený kód je kód používaný k zařazení suroviny, tedy glukózy. Vzhledem k tomu, že dvě fáze přeměny, které byla surovina podrobena, jsou nevratné, není možné, aby byl konečný výrobek zařazen do položky suroviny, neboť surovina a konečný výrobek jsou dva zcela odlišné výrobky.
- 17 Kromě toho, jelikož výrobek „AURIC GMO FREE“ - vodný roztok hydroxyacetaldehydu - neobsahuje cukr vůbec, jak je uvedeno v analytických zprávách, je zřejmé, že nemůže být zařazen do kategorie „ostatní, včetně invertního cukru a ostatního cukru a směsí cukerného sirupu obsahujících 50 % hmotnostních fruktózy v sušině“. Z tohoto důvodu musí být výrobek „AURIC GMO FREE“ zařazen pod kódem TARIC 2912 49 00 90, který se vztahuje na „Aldehydy, též s jinou kyslíkatou funkcí; cyklické polymery aldehydů; paraformaldehyd/ostatní“.
- 18 Podle jejich názoru logika seskupení výrobků v kombinované nomenklatuře závisí mimo jiné na materiálu, ze kterého je zboží vyrobeno, na způsobu použití, tedy na určení nebo funkci výrobku, a na stupni přeměny tohoto výrobku. Výrobky, které mají nízký stupeň přeměny, v zásadě přírodní výrobky, se obvykle vkládají do počáteční části kombinované nomenklatury, do prvních tříd, zatímco výrobky s vysokým stupněm přeměny, složitější výrobky, jako jsou průmyslové výrobky, jsou vkládány do závěrečné části. Stejná logika platí pro třídy: v úvodní části se popisuje původní výrobek a následně jeho deriváty.
- 19 S ohledem na tuto metodu stanovení sazebního zařazení je výrobek „AURIC GMO FREE“ derivátem glukózy (kapitola 17), v důsledku působení kvasinek se přemění na meziprodukt etanol (kapitola 22) a slabou oxidací se stává výrobkem hotovým - acetaldehyd (kapitola 29). Je zřejmé, že se zvyšujícím se stupněm přeměny výrobku se implicitně zvyšuje také kapitola TARIC týkající se každé vývojové fáze výrobku.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 20 Předkládající soud uvádí, že výsledek sporu, který mu byl předložen, závisí na výkladu kombinované nomenklatury a konkrétněji na zařazení výrobku „AURIC GMO FREE“ do podpoložky 1702 90 95 nebo do podpoložky 2912 49 00.