

Věc C-668/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

8. prosince 2020

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

7. července 2020

Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“:

GmbH

Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Hauptzollamt

BUNDESFINANZHOF (Spolkový finanční dvůr, Německo)

USNESENÍ

Ve věci

GmbH

žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“

[OMISSIS]

proti

Hauptzollamt

žalovanému a odpůrci v řízení o opravném prostředku „Revision“

týkající se sazebního zařazení

rozhodl VII. senát

na jednání konaném dne 7. července 2020 takto:

V ý r o k

I. Soudnímu dvoru Evropské unie (Soudní dvůr) se k rozhodnutí předkládají následující předběžné otázky:

1. Musí být podpoložka 1302 19 05 KN vykládána v tom smyslu, že do ní musí být zařazen také výtažek z vanilky zředěný etanolem a vodou, sestávající ze zhruba 90 % (v/v) resp. 85 % (m/m) etanolu, do 10 % (m/m) vody, 4,8 % (m/m) suchého zbytku a 0,5 % (m/m) vanilinu, ačkoliv podle poznámky 1 písm. ij) ke kapitole 13 KN extrahované pryskyřice (oleoresiny) nepatří do čísla 1302 KN?

2. Patří mezi extrahované olejové pryskyřice ve smyslu podpoložky 3301 90 30 KN zboží popsané v první předběžné otázce?

3. Musí být podpoložka 3302 10 90 KN vykládána v tom smyslu, že zboží popsané v první předběžné otázce musí být zařazeno jako směs vonných látek nebo směs (včetně lihových roztoků) na bázi jedné nebo více těchto látek, používané jako suroviny v potravinářském průmyslu?

4. Patří mezi přísady ve smyslu článku 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 také zboží podpoložky 1302 19 05 KN nebo extrahovaná olejová pryskyřice podpoložky 3301 90 30 KN?

II. Řízení se přerušuje do rozhodnutí Soudního dvora o předběžných otázkách.

O d ů v o d n ě n í

I.

- 1 Dne 10. února 2016 přihlásila žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ (žalobkyně) ... kg „směsí vonných látek a směsí na bázi jedné nebo více těchto látek, používané jako suroviny v potravinářském průmyslu, zde: ...– vanilkový extrakt“, do bezcelní podpoložky 3302 10 90 kombinované nomenklatury (KN) k propuštění do režimu volného oběhu.
- 2 U tohoto zboží se jedná o vysoce viskózní, tmavě hnědý produkt intenzivní vůně původem z Madagaskaru, který je původně získáván s pomocí rozpouštědla (podle údajů žalobkyně s pomocí etanolu) z rostliny (vanilkového lusku), následně ve Švýcarsku ředěn alkoholem a vodou a dovážen do EU. Po zředění je zboží zlatohnědé barvy a voní intenzivně po vanilce. Po zředění sestává ze zhruba 90 % (v/v) resp. 85 % (m/m) etanolu, 4,8 % (m/m) suchého zbytku a až 10 % (m/m) vody a jeho průměrný obsah vanilinu je 0,5 % (m/m).
- 3 Poté, co žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“ (Hauptzollamt [hlavní celní úřad], dále jen „HZA“) nejprve vyměřil daň z přidané hodnoty při dovozu ve výši ... eur, stanovil rozhodnutím ze dne 25. dubna 2016 dodatečně clo ve výši ... eur a spotřební daň z lihu ve výši ... eur, neboť vycházel

z toho, že zboží musí být zařazeno do podpoložky 1302 19 05 KN (celní sazba 3 %) a podléhá proto také spotřební dani z lihu.

- 4 Finanzgericht (finanční soud, dále jen „FG“) rozhodl, že dodatečné vyměření cla a spotřební daně z lihu je v souladu s právem. Dovezené zboží musí být zařazeno do podpoložky 1302 19 05 KN. Nejedná se sice o čistý výtažek z vanilky, nýbrž o směs sestávající z výtažku z vanilky, alkoholu a vody. Výtažek z vanilky ale propůjčuje zboží jeho podstatné rysy, proto musí být výtažek z vanilky zředěný alkoholem a vodou zařazen do čísla 1302 harmonizovaného systému (HS). Zpracování za účelem standardizace zboží navíc nemá vliv na jeho sazební zařazení. Ani přidáním jiných látek nezískává výtažek z vanilky dovážený žalobkyní povahu jedlých přípravků, neboť alkohol a voda se používají již při získávání výtažku z vanilky. Nehledě na to je výtažek z vanilky výslovně uváděn v podpoložce 1302 19 05 KN. Nelze jej zařadit do podpoložky 3302 10 90 KN, neboť výtažek z vanilky není vonná látka.
- 5 Navíc je produkt ...– výtažek z vanilky zbožím, které podléhá spotřební dani z lihu. Osvobození od daně, které platí pro určité aromatické přípravky pro potraviny, se nepoužije, neboť produkt ...– výtažek z vanilky se nezískává z několika druhů rostlin.
- 6 Žalobkyně podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“. Má za to, že zboží musí být zařazeno do podpoložky 3302 10 90 KN. Číslo 3302 KN zahrnuje mimo jiné směsi na bázi vonné látky používané jako surovina v průmyslu. Vonné látky v tomto smyslu jsou substance čísla 3301 KN, mezi něž patří mimo jiné všechny extrahované olejové pryskyřice. Dovážené zboží obsahuje takovouto extrahovanou olejovou pryskyřici. Nehledě na to vznikl smícháním produktu dováženého z Madagaskaru s alkoholem a vodou, které je prováděno ve Švýcarsku, přípravek pro potravinářský průmysl. Číslo 1302 KN nelze podle žalobkyně použít, neboť podle poznámky 1 písm. ij) ke kapitole 13 KN jsou extrahované pryskyřice (oleoresiny) z čísla 1302 KN výslovně vyloučeny.
- 7 Podle názoru žalobkyně se předchozí rozhodnutí navíc zakládá na nesprávném použití práva upravujícího spotřební daň z lihu. Spotřební daň z lihu se nevyměří nezávisle na tom, zda je zboží zařazeno do podpoložky 3302 10 90 KN nebo do podpoložky 1302 19 05 KN. FG nesprávně omezil rozsah osvobození přísad čísla 1302 KN od daně na přísady ze složených rostlinných výtažků. Také podle názoru správního orgánu nepodléhá zboží čísla 3302 KN spotřební dani z lihu.

II.

- 8 Senát přerušuje jím projednávané řízení o opravném prostředku „Revision“ [OMISSIS] a na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie předkládá soudnímu dvoru následující předběžné otázky [opakování otázek formulovaných ve výroku]:
- 9 [OMISSIS]

10 [OMISSIS]

11 [OMISSIS]

12 [OMISSIS]

III.

13 Senát má za to, že pro rozhodnutí sporu je relevantní KN podle 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 [OMISSIS] (Úř. věst. 2015, L 285, s. 1). Rozhodující je zejména rozsah působnosti čísel 1302, 3301 a 3302 KN a podpoložek 1302 19 05 KN, 3301 90 30 KN a 3302 10 90 KN. Při jejich výkladu panují pochybnosti, které jsou relevantní pro rozhodnutí projednávaného sporu. Mimoto je pro řešení sporu relevantní dosah osvobození přísad od spotřební daně z lihu podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady (EHS) č. 92/83 ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83“) [OMISSIS] (Úř. věst. 1992, L 316, s. 21), o jehož výkladu má senát také pochybnosti.

14 Uplatňované unijní právo:

Poznámka 1 písm. ij) ke kapitole 13:

Do čísla 1302 patří, inter alia, výtažek z lékořice, z pyrethra, z chmele, z aloe a opium.

Do tohoto čísla nepatří:

(...)

15

ij) silice, konkrétní nebo absolutní, pryskyřice (resinoidy), extrahované pryskyřice (oleoresiny), vodné destiláty nebo vodné roztoky silic nebo přípravky na bázi vonných látek druhů používaných k výrobě nápojů (kapitola 33)

Číslo 1302 KN:

1302

Rostlinné šťávy a výtažky; pektinové látky, pektináty a pektany; agar-agar a ostatní slizy a zahušťovadla získané z rostlin, též upravené:

– Rostlinné šťávy a výtažky:

– Opium

1302 11 00

(...)

KAPITOLA

1302 19 —

1302 19 05

– Ostatní:

– Výtažek z vanilky

16

Vysvětlivky k harmonizovanému systému (vysvětlivky k HS) k
číslu 1301:

D) Olejové pryskyřice jsou výtažky, které sestávají převážně z
těkavých a pryskyřičných součástí (...)

16.1.

17

Vysvětlivky k HS k číslu 1302:

A) Rostlinné šťávy a výtažky

01.0

Do tohoto čísla patří rostlinné šťávy a výtažky (rostlinné produkty,
které jsou obvykle odlučovány bez vnějšího působení nebo po
nařezání nebo získávány s pomocí rozpouštědel), nejsou-li
vedeny nebo zahrnuty v číslech se specifitějším označením
zboží (...)

02.0

18

Tyto šťávy a výtažky se od silic, pryskyřic a extrahovaných
olejových pryskyřic čísla 3301 odlišují tím, že mají, bez ohledu na
těkavé, vonné součásti, podstatně vyšší podíl jiných rostlinných
látek (např. chlorofyl, třísloviny, hořčiny, sacharidy a jiné
extrahovatelné látky).

02.5

19

Sem patří například

03.0

(...)

4) výtažek z pyrethra, získávaný zejména z květů hvězdnicovitých
(...), s pomocí organických rozpouštědel (...)

07.0

(...)

7) výtažek z ženšenu, získávaný s pomocí vody nebo alkoholu

10.0

(...)

(...)

9) podofylin, pryskyřičná látka, která je získávána s pomocí
alkoholu z rozdrcených, sušených kusů kořene noholistu
štítnatého.

13.0

(...)

26.1

21) výtažek z vanilky (někdy nesprávně označován jako
„vanilková pryskyřice“).

(...)

Rostlinné šťávy a výtažky tohoto čísla jsou obecně surovinami pro
různá výrobní odvětví. Do toho čísla nepatří, pokud přidáním
jiných látek získají povahu jedlých přípravků, farmaceutických
výrobků atd.

29.1

(...)	
Do tohoto čísla nepatří silice, pryskyřice a extrahované olejové pryskyřice (číslo 3301) (...)	36.2
Extrahované olejové pryskyřice se od výtažků tohoto čísla liší v tom, že 1. jsou získávány z přírodních celulárních surových rostlinných látek (většinou koření nebo aromatických rostlin) buď extrakcí s pomocí organických rozpouštědel nebo superkritickou fluidní extrakcí a 2. obsahují těkavé vonné látky společně s netěkavými aromatickými látkami, které určují	36.5
Do tohoto čísla nepatří také níže uvedené zboží rostlinného původu, které je obsaženo v číslech se specifitějším označením zboží:	37.0
a) přírodní gumy, pryskyřice, klejopryskyřice a přírodní olejové pryskyřice (číslo 1.301).	38.1
(...)	

Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře (vysvětlivky ke KN) k číslu 1302:	
Rostlinné výtažky čísla 1302 jsou nezpracované rostlinné suroviny získané například extrakcí rozpouštědlem, které se již dále chemicky neupravují nebo nezpracovávají. Avšak inertní aditiva (např. protispěkové látky) a zpracování související se standardizací nebo fyzikální úprava, jako je sušení nebo filtrace, jsou povoleny.	01.1

20

Poznámky ke kapitole 33:

1. Do kapitoly 33 nepatří:

a) přírodní klejopryskyřice nebo rostlinné výtažky čísla 1301 nebo 1302;

(...)

2. Výraz „vonné látky“ v čísle 3302 se týká pouze látek čísla 3301, vonných složek izolovaných z těchto látek nebo syntetických aromatických látek.

(...)

Číslo 3301 KN:

3301 Vonné silice (též deterpenované), včetně pevných a absolutních; pryskyřice; extrahované olejové pryskyřice; koncentráty vonných silic v tučích, nevysychavých olejích, voscích nebo podobných látkách, získané enflouráží nebo macerací; vedlejší terpenické produkty vznikající při deterpenaci vonných silic; vodné destiláty a vodné roztoky vonných silic

(...)

KAPITOLA – Ostatní

3301 90 —

3301 90 10 – vedlejší terpenické produkty vznikající při deterpenaci

- vonných silic:
 – extrahované olejové pryskyřice:
 3301 90 21 – z lékořice a chmele
 3301 90 30 – ostatní
 (...)
- 21
- Vysvětlivky k HS ke kapitole 33:
 Vonné silice a extrahované olejové pryskyřice čísla 3301 jsou získávány extrakcí z rostlinných surovin. Použitý postup extrakce určuje druh získaného produktu. Tak lze například z určitých rostlin (např. skořice) v závislosti na tom, zda byla použita destilace vodní parou nebo extrakce organickými rozpouštědly, získat vonnou silici nebo extrahovanou olejovou pryskyřici. 01.2
- 22
- Vysvětlivky k HS k číslu 3301:
 (...)
 Extrahované olejové pryskyřice, obchodně známé také jako „oleoresiny“ nebo „oleoresiny koření“, jsou získávány z přírodních celulárních rostlinných surovin (většinou koření nebo vonných rostlin) extrakcí s pomocí organických rozpouštědel nebo superkritických fluidů. Tyto výtažky obsahují těkavé vonné součásti (například silice) a netěkavé chuťové součásti (např. pryskyřice, oleje, štiplavé nebo ostré součásti), které určují charakteristickou vůni nebo chuť koření či aromatické rostliny. Obsah silic v těchto extrahovaných olejových pryskyřicích je v závislosti na koření nebo aromatických rostlinách velmi rozdílný. Tyto produkty jsou používány zejména jako ochucující nebo aromatizující látky v potravinářském průmyslu.
 Do tohoto čísla nepatří 13.1
 a) přírodní klejopryskyřice (číslo 1301) 14.1
 (...)
 Silice, pryskyřice a extrahované olejové pryskyřice někdy po extrakci obsahují ještě nepatrná množství organických rozpouštědel (např. etylalkohol); ten však nemá vliv na zařazení. 17.1
- 23
- Silice, pryskyřice a extrahované olejové pryskyřice, které byly odstraněním nebo přidáním části hlavních složek pouze standardizovány, zůstávají v tomto čísle, pokud se složení standardizovaného produktu pohybuje v rámci běžného rozsahu, který produkty tohoto druhu v přírodním stavu vykazují. Silice a pryskyřice, které jsou rozděleny na složky nebo jiným způsobem 18.3

upraveny tak (s výjimkou odstranění terpenových uhlovodíků), že se složení získaného produktu podstatně liší od složení výchozího produktu, jsou však vyloučeny (v obecném čísle 3302). Dále jsou z tohoto čísla vyloučeny produkty, které byly upraveny přidáním ředidel nebo nosičů, jako je rostlinný olej, dextróza nebo škrob (v obecné položce 3302).

(...)

Kromě výše uvedených výjimek do této položky nepatří: 29.0

a) výtazek z vanilky, někdy nesprávně označován jako „vanilková pryskyřice“ (číslo 1302). 30.1

24

Číslo 3302 KN:

3302

Směsi vonných látek a směsi (včetně lihových roztoků) na bázi jedné nebo více těchto látek, používané jako suroviny v průmyslu; ostatní přípravky na bázi vonných látek používané k výrobě nápojů

KAPITOLA

3302 10 —

– Druhy používané v potravinářském průmyslu nebo k výrobě nápojů

3302 10 10 až

– Druhy používané k výrobě nápojů

3302 10 40

3302 10 90

– Druhy používané v potravinářském průmyslu

25

Vysvětlivky k HS k číslu 3302:

Do tohoto čísla patří, za předpokladu, že se jedná o suroviny pro voňavkářský průmysl, výrobu potravin (v pekařství a cukrářství, k aromatizaci nápojů atd.) nebo pro jiné druhy průmyslu, konkrétně pro výrobu mýdla: 01.0

(...)

3) Směsi extrahovaných olejových pryskyřic 03.2

(...)

6) Směsi jedné nebo několika vonných látek (silice, pryskyřice, extrahované olejové pryskyřice nebo syntetické aromatické látky), k nimž byla dodatečně přimíchána ředidla nebo nosiče, jako je rostlinný olej, dextróza nebo škrob. 06.5

(...)

26 Článek 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83.

1. Členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu,

e) jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových;

- 27 Článek 43 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 (dále jen směrnice 2008/118) o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS [OMISSIS] (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12) stanoví:
1. Komisi je nápomocen Výbor pro spotřební daně.

- 28 Článek 44 směrnice 2008/118:
Kromě úkolů uvedených v článku 43 se Výbor pro spotřební daně zabývá otázkami týkajícími se uplatňování předpisů Společenství o spotřebních daních, které mu přednese jeho předseda buď z vlastního podnětu, nebo na žádost zástupce některého členského státu.

- 29 Pokyn CED č. 458 Výboru pro spotřební daně Evropské komise ze dne 19. listopadu 2003:
Otázky týkající se uplatňování předpisů Společenství upravujících spotřební daň

30

- | | | |
|----|----------------|--|
| 1. | <u>Původ</u> | Komise |
| | <u>Odkaz</u> | Článek 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS |
| | <u>Předmět</u> | Podpora přísad podle čl. 27 odst. 1 písm. b) směrnice 92/83/EHS v rámci Společenství CED č. 364 rev. 1 a 432 |

- 31 Delegace jsou téměř jednohlasně toho názoru, že osvobození podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS je od okamžiku výroby nebo dovozu poskytováno na přísady, které spadají do kódů KN 1302 19 30, 2106 90 20 a 3302 ve znění platném v době schválení tohoto pokynu.

- 32 Podpoložky 1302 19 30 KN ve znění platném ke dni 19. listopadu 2003:

1302 19 30 směsi rostlinných výtažků k výrobě nápojů nebo potravinářských přípravků

- 33 Podpoložky 2106 90 20 KN ve znění platném ke dni 19. listopadu 2003:

2106 90 20 Složené alkoholické přípravky, jiné než založené na vonných látkách, používané k výrobě nápojů

- 34 Číslo 3302 KN ve znění platném ke dni 19. listopadu 2003:

3302 Směsi vonných látek a směsi (včetně lihových roztoků) na bázi jedné nebo více těchto látek, používané jako suroviny v průmyslu; ostatní přípravky na bázi vonných látek používané k výrobě nápojů

35 Uplatňované vnitrostátní právo:

Ustanovení § 130 Gesetz über das Branntweinmonopol (zákon o monopolu na líh a destiláty, dále jen „BranntwMonG“) ze dne 8. dubna 1922 ve znění zákona ze dne 15. července 2009 (BGBl. I, 1870):

(1) Líh jakož i zboží (výrobky) s obsahem lihu podléhají v daňové oblasti spotřební dani z lihu (...)

(4) Zboží s obsahem lihu ve smyslu odstavce 1 je jiné zboží s obsahem alkoholu, než zboží kapitoly 22 Kombinované nomenklatury, které se vyrábí za použití lihu nebo líh obsahují a jejichž obsah alkoholu u tekutin překračuje 1,2 % objemových, u jiného zboží než tekutin 1 procento hmotnosti.

(...)

36 Ustanovení § 152 odst. 1 bod 5 BranntwMonG ve znění zákona ze dne 21. června 2013 (BGBl. I, 2221):

(1) Výrobky jsou osvobozeny od daně, jsou-li komerčně používány

(...)

5. jako nedenaturované na výrobu přísad k aromatizaci

a) nápojů s obsahem alkoholu nižším než 1,2 % objemových,

b) jiných potravin, s výjimkou lihu a jiných nápojů s obsahem alkoholu,

(...)

IV.

37 Panují pochybnosti ohledně výkladu podpoložek 1302 19 05 KN, 3301 90 30 KN a 3302 10 90 KN, které přichází do úvahy pro sazební zařazení dováženého zboží.

38 1. Podle ustálené judikatury Soudního dvora, k níž se předkládající soud přiklonil, je nutno rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně hledat v jeho objektivních charakteristických znacích a vlastnostech, které jsou obsaženy ve znění čísel a položek KN a v poznámkách ke třídám nebo kapitolám, a podle všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (rozsudek Soudního dvora ze dne 22. března 2017, GROFA a další, C-435/15 a C-666/15, EU:C:2017:232 [OMISSIS]).

39 Mimoto existují vysvětlivky a stanoviska k zařazením, které jsou důležitou, i když nikoliv závaznou pomůckou pro výklad jednotlivých položek sazebníku (viz rozsudek Soudního dvora ve věci GROFA a další, EU:C:2017:232 [OMISSIS]), což je důvod, proč předkládající senát uvedl vysvětlivky navíc k ustanovením unijního práva. Z účelu použití zboží lze vycházet v případě, že na toto kritérium

odkazuje znění ustanovení nebo vysvětlivek [OMISSIS]. Rozhodující přitom je, zda se účel použití projevil v objektivních charakteristických znacích a vlastnostech zboží [OMISSIS].

- 40 2. Číslo 1302 KN zahrnuje podle svého znění rostlinné šťávy a výtažky; pektinové látky, pektináty a pektany; agar-agar a ostatní slizy a zahušťovadla získané z rostlin, též upravené.
- 41 Jak navíc vyplývá z vysvětlivek k HS 01.0 a 02.0 k číslu 1302, patří do tohoto čísla rostlinné šťávy a výtažky (rostlinné produkty, které jsou obvykle odlučovány bez vnějšího působení nebo po nařezání nebo získávány s pomocí rozpouštědel), nejsou-li uvedeny nebo zahrnuty v číslech se specifitějším označením zboží. Tyto šťávy a výtažky se podle vysvětlivky k HS 02.5 k číslu 1302 liší od silic, pryskyřic a extrahovaných olejových pryskyřic čísla 3301 tím, že mají, bez ohledu na těkavé, vonné součásti, podstatně vyšší podíl jiných rostlinných látek (např. chlorofyl, třísloviny, hořčiny, sacharidy a jiné extrahovatelné látky).
- 42 a) Zboží dovážené žalobkyní se v první kroku zpracování z rostliny (vanilkového lusku) získává s pomocí rozpouštědla (podle informací žalobkyně s pomocí etanolu). Proto by jej bylo možno považovat za rostlinný výtažek ve smyslu čísla 1302 KN a uvedených vysvětlivek. To potvrzují příklady uvedené ve vysvětlivkách k HS 03.0, 07.0, 10.0 a 13.0 k číslu 1302, z nichž lze usuzovat, že pouhá extrakce s pomocí rozpouštědla (např. alkoholu) nebrání zařazení zboží do čísla 1302 KN.
- 43 b) Zboží je však ve druhém kroku zpracování (také před dovozem) tak silně zředěno alkoholem a vodou, že z těchto dvou složek sestává zhruba z 95 % (m/m). Suchý zbytek naproti tomu činí pouze 4,8 % (m/m) a obsah vanilinu pouze 0,5 % (m/m). Tento nepatrný podíl rostlinných látek hovoří podle názoru předkládajícího senátu pro to, že zboží v okamžiku dovozu již ztratilo svou případnou povahu rostlinného výtažku.
- 44 Na druhé straně z čísla 1302 KN a příslušných vysvětlivek nevyplývá, do jakého podílu jiných rostlinných látek se podle nomenklatury ještě jedná o rostlinný výtažek a kdy je podíl jiných rostlinných látek pro zařazení do čísla 1302 KN příliš nízký a je nutno vycházet z vyššího stupně zpracování a jiného čísla sazebníku (v projednávané věci číslo 3301 KN nebo 3302 KN). V každém případě z nezávazné vysvětlivky ke KN 01.1 k číslu 1302 vyplývá, že zpracování za účelem standardizace nebrání zařazení do čísla 1302 KN. Zda však lze takto silně zředění alkoholem a vodou, jaké je prováděno v projednávané věci, považovat za standardizaci, i když - jak tvrdí žalobkyně - slouží k nastavení obsahu vanilky na 0,5 % (m/m), z toho nevyplývá. V této souvislosti je dále nutno poukázat na vysvětlivku k HS 29.1 k číslu 1302, podle níž rostlinné šťávy a výtažky již nepatří do tohoto čísla, pokud přidáním jiných látek získaly povahu jedlých přípravků, farmaceutických výrobků atd. I zde je přesný rozsah použití čísla 1302 KN nejasný.

- 45 c) Mimoto má předkládající senát pochybnosti o použití čísla 1302 KN také z toho důvodu, že podle poznámky 1 písm. ij) ke kapitole 13 jsou extrahované olejové pryskyřice (anglicky extracted oleoresins, francouzsky les oleoresines d'extraction) z čísla 1302 KN výslovně vyloučeny. To je logické vzhledem k tomu, že extrahované olejové pryskyřice jsou zahrnuty v čísle 3301 KN. Také vysvětlivka k HS 36.2 k číslu 1302 potvrzuje, že extrahované olejové pryskyřice nepatří do tohoto čísla, nýbrž do čísla 3301 HS. Extrahované olejové pryskyřice se od výtažků čísla 1302 KN liší v tom, že 1. jsou získávány z přírodních celulórních surových rostlinných látek (většinou koření nebo aromatických rostlin) buď extrakcí s pomocí organických rozpouštědel nebo superkritickou fluidní extrakcí a 2. obsahují těkavé vonné látky společně s netěkavými aromatickými látkami, které určují charakteristickou vůni nebo chuť koření nebo aromatických rostlin. (vysvětlivka k HS 36.5 k číslu 1302).
- 46 Vzhledem k tomu, že FG v projednávané věci vychází z toho, že vanilkový výtažek obsažený v produktu ...– výtažek z vanilky je extrahovaná olejová pryskyřice, pak by tedy zboží muselo být podle poznámky 1 písm. ij) ke kapitole 13 vyloučeno z čísla 1302 KN. V souladu s tím by pak ani jeho položky a podpoložky již podle systematiky nomenklatury nepřicházely do úvahy (viz také všeobecné pravidlo 6).
- 47 d) Při vyloučení zboží, které je předmětem sporu v projednávané věci, z čísla 1302 KN však panuje rozpor v tom smyslu, že výtažek z vanilky je výslovně uváděn v podpoložce 1302 19 05 KN. Z vysvětlivky k HS 26.1 k číslu 1302 KN (obsažené v oddíle A k rostlinným šťávám a výtažkům) také vyplývá, že výtažek z vanilky patří do tohoto čísla. Pokud by však bylo číslo 1302 KN vyloučeno, nesměly by být použity ani jeho položky a podpoložky.
- 48 Je však nejasné, jaká oblast platnosti by pak pro podpoložku 1302 19 05 KN ještě zbývala, neboť přírodní klejopryskyřice musí být zařazeny do čísla 1301 KN (viz také vysvětlivky k HS 37.0 a 38.1 k číslu 1302) a extrahované olejové pryskyřice do čísla 3301 KN. Názor HZA, podle nějž se má vyloučení extrahovaných olejových pryskyřic z čísla 1302 KN poznámkou 1 písm. ij) ke kapitole 13 týkat pouze jiných olejových pryskyřic než výtažku z vanilky, nelze na základě závazného znění této poznámky (všeobecné pravidlo 1) potvrdit, neboť takovéto rozlišení neobsahuje.
- 49 Výklad v tom smyslu, že se u výtažku z vanilky nejedná o olejové pryskyřice, nýbrž o rostlinné výtažky, také nepřesvědčí, neboť by to nastolovalo otázku, proč v tom případě nebyl v podpoložce 1302 19 05 KN zvoleno jiné označení výtažků z vanilky.
- 50 3. Pro zařazení sporného zboží přichází do úvahy také číslo 3301 KN, jehož výklad je rovněž sporný. Číslo 3301 KN zahrnuje „vonné silice (též deterpenované), včetně pevných a absolutních; pryskyřice; extrahované olejové pryskyřice; koncentráty vonných silic v tucích, nevysychavých olejích, voscích nebo podobných látkách, získané enflouráží nebo macerací; vedlejší terpenické

produkty vznikající při deterpenaci vonných silic; vodné destiláty a vodné roztoky vonných silic“ Extrahované olejové pryskyřice jsou výslovně uvedeny ve znění čísla, a také vysvětlivka k HS 01.2 ke kapitole 33 potvrzuje, že extrahované olejové pryskyřice musí být zařazeny do čísla 3301 KN.

- 51 Extrahované olejové pryskyřice jsou podle vysvětlivky k HS 12.1 k číslu 3301 získávány z přírodních celulárních rostlinných surovin (většinou koření nebo vonných rostlin) extrakcí s pomocí organických rozpouštědel nebo superkritických fluidů. Tyto výtažky obsahují těkavé součásti (například silice) a netěkavé chuťové součásti (např. pryskyřice, oleje, štiplavé nebo ostré součásti), které určují charakteristickou vůni nebo chuť koření či aromatické rostliny. Pojmy „Lösemittel“ („rozpouštědlo“ v německém znění vysvětlivky k HS 02.0 k číslu 1302) a „Lösungsmittel“ („rozpouštědlo“ v německém znění vysvětlivky k HS 12.1 k číslu 3301) považuje předkládající senát v této souvislosti za shodné.
- 52 a) Zboží posuzované v projednávané věci je získáno s pomocí rozpouštědla (podle informací žalobkyně s pomocí etanolu) z vanilkového lusku a později zředěno alkoholem a vodou. Zboží tak disponuje objektivními součástmi, které podle znění čísla 3301 KN musí být obsaženy (viz všeobecné pravidlo 1) a FG je v souladu s tím (zčásti) označuje jako extrahovanou olejovou pryskyřici.
- 53 Navíc, jak již bylo uvedeno, obsahuje zboží v okamžiku svého dovozu podíl suchého zbytku ve výši pouze 4,8 % (m/m). Také tento vysoký stupeň čistoty naznačuje, že zboží nemá být zařazeno do čísla 1302 KN, nýbrž do čísla 3301 KN, neboť zboží čísla 1302 KN vykazuje vyšší podíl jiných rostlinných látek (viz vysvětlivka k HS 02.5 k číslu 1302).
- 54 b) V projednávané věci však přesto panují pochybnosti o zařazení produktu ...– výtažek z vanilky do čísla 3301 KN. Výtažek z vanilky je výslovně uváděn v podpoložce 1302 19 05 KN, proto je nezbytné vymezení vůči číslu 1302 KN (viz výše). Dále jsou podle poznámky 1 písm. a) ke kapitole 33 rostlinné výtažky čísla 1302 vyloučeny z této kapitoly. Také z vysvětlivek k HS 29.0 a 30.1 k číslu 3301 vyplývá, že výtažek z vanilky nepatří do čísla 3301. To hovoří pro to, že zboží, které – jako v projednávané věci produkt ...–výtažek z vanilky – obsahuje extrahovaný výtažek z vanilky, nesmí být zařazen do čísla 3301 KN. V projednávané věci je tedy rozhodující, jak je nutno rozlišit extrahované olejové pryskyřice čísla 3301 KN od rostlinných výtažků čísla 1302 KN.
- 55 4. Na druhé straně vyvstávají rovněž otázky ohledně rozlišení čísla 3301 KN od čísla 3302 KN. Číslo 3302 KN zahrnuje „směsi vonných látek a směsi (včetně lihových roztoků) na bázi jedné nebo více těchto látek, používané jako suroviny v průmyslu; ostatní přípravky na bázi vonných látek používané k výrobě nápojů.“
- 56 Jak vyplývá z vysvětlivek k HS 01.0, 03.2 a 06.5 k číslu 3302, nespádají do tohoto čísla pouze směsi několika extrahovaných olejových pryskyřic. Číslo 3302 KN naopak zahrnuje také směsi na bázi jedné vonné látky. Podle nich se může jednat o směsi jedné nebo několika vonných látek (silice, pryskyřice, extrahované

olejové pryskyřice nebo syntetické aromatické látky), k nimž byla dodatečně přimíchána ředidla nebo nosiče, jako je rostlinný olej, dextróza nebo škrob.

- 57 a) Na základě toho přichází pro sazební zařazení produktu ...– výtažek z vanilky v úvahu také číslo 3302 KN. Zboží obsahuje výtažek z vanilky a jeho základem je tedy vonná látka ve smyslu poznámky 2 ke kapitole 33 KN a vysvětlivky k HS 06.5 k číslu 3302. Výtažek z vanilky byl navíc zředen přidáním alkoholu a vody. Vzhledem k vysokému podílu alkoholu ve výši 85 % (m/m) je možné, že produkt ...– výtažek z vanilky pozbyl svou povahu extrahované olejové pryskyřice ve smyslu čísla 3301 KN a stal se z něj lihový roztok ve smyslu čísla 3302 KN. V rámci tohoto čísla by zboží muselo být zařazeno do podpoložky 3302 10 90 KN.
- 58 b) Předkládající senát má však pochybnosti i o výkladu čísla 3302 KN, protože rozsah jeho působnosti nelze jednoznačně oddělit od rozsahu působnosti čísla 3301 KN. Ze znění čísla 3302 KN ani z vysvětlivek sloužících jeho výkladu nelze jednoznačně dovodit, od jakého množství přidané vody nebo přidaného alkoholu nemá být extrahovaná olejová pryskyřice již zařazena do čísla 3301 KN, nýbrž do čísla 3302 KN.
- 59 Předkládající senát se navíc táže, zda zařazení do čísla 3302 KN brání, že se do výtažku z vanilky získaného na Madagaskaru ve Švýcarsku přidávají pouze složky, které byly použity již při získávání výtažku z vanilkového lusku, a tedy již byly ve výtažku obsaženy v nízké koncentraci, a sice voda a alkohol. Vysvětlivka k HS 17.1 k číslu 3301 poukazuje na to, že extrahované olejové pryskyřice někdy po extrakci obsahují ještě nepatrná množství organických rozpouštědel, jako například etylalkohol, to však nemá vliv na zařazení. V případě, že zbytky z extrakce nemají vliv na sazební zařazení, si však senát také pokládá otázku, jak má celní správa v konkrétním případě rozpoznat, u jakého podílu etanolu se jedná (pouze) o zbytek z extrakce a kolik etanolu bylo ke zboží přidáno po ukončení extrakce. HZA v této souvislosti upozornil na to, že ani rozbořením zboží nelze zjistit, zda je etanol zbytek z extrakce výtažku z vanilky nebo zda se jedná o etanol přidaný až posléze. S přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora citované v úvodu, podle níž jsou pro sazební zařazení zboží relevantní jeho objektivní složky (viz výše) a s ohledem na právní jistotu předkladatelů celních prohlášení a shodné používání KN to senát považuje za závažnou námitku.
- 60 Navíc by vysvětlivka k HS 18.3 k číslu 3301, která však není závazná, mohla poukazovat na to, že zvýšení podílu alkoholu nemá za následek přechod do čísla 3302 KN. Podle této vysvětlivky totiž extrahované olejové pryskyřice zůstávají v číslu 3301 KN, pokud byly odstraněním nebo přidáním části hlavních složek pouze standardizovány a tedy kalibrovány na určitý stupeň účinnosti. Proti tomu je nutno namítnout, že pro sazební zařazení jsou zásadně relevantní objektivní složky zboží a znění čísla. Z jakého důvodu byl ke zboží přidán etanol tedy není pro zařazení relevantní.

V.

- 61 Z pohledu unijního práva je sporné také právní posouzení sporu z hlediska práva upravujícího spotřební daň z lihu:
- 62 Produkt ...– výtažek z vanilky je zboží s obsahem lihu a podle § 130 odst. 1 první věty ve spojení s odst. 4 BranntwMonG zásadně podléhá německé spotřební dani z lihu. V projednávané věci je však nejisté, zda se na dovoz produktu ...– výtažek z vanilky použije osvobození od daně podle § 152 odst. 1 bodu 5 BranntwMonG, které se zakládá na unijním právu.
- 63 1. Podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 mohou členské státy osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.
- 64 Toto ustanovení bylo do vnitrostátního práva provedeno ustanovením § 152 odst. 1 bodu 5 BranntwMonG, podle něž jsou výrobky osvobozeny od daně, jsou-li komerčně a v nedenaturované stavu používány k výrobě přísad za účelem aromatizace a) nápojů s obsahem alkoholu nižším než 1,2 % objemových, nebo b) jiných potravin, s výjimkou destilátů a jiných alkoholických nápojů.
- 65 2. Pro posouzení sporu je v rozhodující míře relevantní, jaké zboží patří mezi daňově zvýhodněné přísady ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 a zda je produkt ...– výtažek z vanilky přísadou v tomto smyslu. Vzhledem k tomu, že směrnice pojem přísady nedefinuje, má předkládající senát pochybnosti o výkladu uvedeného osvobození od daně.
- 66 Výbor pro spotřební daň Evropské komise se již na svém jednání ve dnech 29. a 30. září 1993 zabýval definicí přísad, aniž by však dospěl k dohodě. Podle názoru Komise má být možno používat alkohol bez daně vždy v případech, kdy zboží z něj vyrobené slouží k aromatizaci potravin a nealkoholických nápojů. Osvobození přísad od daně má být zajištěno zejména pro určité osvěžující nápoje (cola, limonáda), aby bylo možno je nakupovat mimo režim s podmíněným osvobozením od daně [OMISSIS].
- 67 Výbor pro spotřební daň Evropské komise se osvobozením přísad od daně později znovu zabýval a shrnul podmínky, které musí být pro osvobození od daně podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 splněny, v pokynu CED č. 458 ze dne 19. listopadu 2003. Delegace ve Výboru pro spotřební daň byly téměř jednohlasně toho názoru, že osvobození podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 je od okamžiku výroby nebo dovozu poskytováno na přísady, které spadají do kódů KN 1302 19 30, 2106 90 20 a 3302 ve znění platném v době schválení tohoto pokynu. Od spotřební daně z lihu by tedy měly být osvobozeny směsi rostlinných výtažků k výrobě nápojů nebo potravinářských přípravků (podpoložka 1302 19 30 KN ve znění platném ke dni 19. listopadu 2003), složených

alkoholických přípravků, jiných než založených na vonných látkách, používaných k výrobě nápojů (podpoložka 2106 90 20 KN ve znění platném ke dni 19. listopadu 2003), směsi vonných látek a směsi (včetně lihových roztoků) na bázi jedné nebo více těchto látek, používané jako suroviny v průmyslu; ostatní přípravky na bázi vonných látek používané k výrobě nápojů (číslo 3302 KN ve znění platném ke dni 19. listopadu 2003).

- 68 Spolková republika Německo s tímto dne 1. září 2014 souhlasila a přijala správní nařízení, podle něž má celní správa osvobodit od spotřební daně z lihu zboží čísla 3302 KN, podpoložky 2106 90 20 KN a směsi rostlinných výtažků k výrobě nápojů nebo potravinářských přípravků bývalého čísla 1302 KN [OMISSIS]. Zboží čísla 3301 KN a jednodruhové rostlinné výtažky ve smyslu čísla 1302 KN naproti tomu od daně z destilátů osvobozeny nejsou.
- 69 Z toho by vyplývalo, že produkt ...– výtažek z vanilky není od daně z destilátů osvobozen, pokud by musel být zařazen do čísla 3301 KN, ačkoliv zboží čísla 3302 KN, které může obsahovat více alkoholu, je od daně osvobozeno. V případě, že by patřil do podpoložky 1302 19 05 KN, nebylo by osvobození od daně pro přísady použitelné z toho důvodu, že produkt ...– výtažek z vanilky je složen pouze z jednoho rostlinného výtažku, totiž z výtažku z vanilky, a podle názoru předkládajícího senátu se tedy nejedná o směs rostlinných výtažků. Další součásti výrobku, alkohol a voda, nejsou rostlinné součásti.
- 70 3. Předkládající senát však má pochybnosti, zda osvobození od daně pro přísady podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 skutečně platí pouze pro zboží těch položek KN, které stanovil Výbor pro spotřební daně. Tyto pochybnosti vyplývají již z toho, že ze směrnice 92/83 ani z jiných ustanovení unijního práva takovéto omezení nevyplývá. Článek 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 naopak hovoří obecně o přísadách a neomezuje osvobození od daně na určité zboží KM nebo zboží určité jakosti. Osvobození od daně je omezeno pouze v tom ohledu, že předpokládá určité účely použití a je omezeno na přísady s určitým maximálním obsahem alkoholu. Na základě znění čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 by se tedy osvobození od daně muselo vztahovat také na jiné ochucující látky a zejména také na jednodruhové rostlinné výtažky, zvláště lze-li také takovéto rostlinné výtažky, stejně jako přísady, použít při výrobě potravin a nápojů. Tím by se předešlo také zmiňovanému výsledku, že zboží čísla 3302 KN, které může za určitých okolností obsahovat velké množství alkoholu, nemá podléhat spotřební dani z lihu a zboží čísla 3301 KN, které obsahuje alkoholu méně, naopak spotřební dani z lihu podléhat má.
- 71 Omezení osvobození od daně na podpoložky KN uvedené v pokynu CED č. 458 ze dne 19. listopadu 2003 navíc neodpovídá obvyklému významu v běžném jazyce. Německým výrazem „Aroma“ (latinsky aroma, řecky äröma = koření) je myšlen jak „ausgeprägter angenehmer Geschmack, würziger Duft; kräftiger, intensiver (Wohl)geruch; ausgeprägter Eigengeschmack oder Eigengeruch besonders eines pflanzlichen Genussmittels“ („výrazná, příjemná chuť, kořeněná vůně; silná, intenzivní vůně; výrazná specifická chuť nebo specifická vůně

zejména rostlinné pochutiny“), tak i „(künstlicher) Geschmacksstoff für Lebensmittel, aromatisches Würzmittel“ („(umělé) dochucovadlo pro potraviny, aromatický kořenící prostředek“) (www.duden.de pod heslem „Aroma“).

- 72 V této souvislosti má předkládající senát pochybnosti, zda Výbor pro spotřební daně vůbec disponuje kompetencemi, které mu umožňují omezit rozsah působnosti čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 nebo jej odchýlně od jeho znění („přísady“, „flavours“, „arômes“) vykládat restriktivně. Podle článku 44 směrnice 2008/118 se Výbor pro spotřební daně zabývá pouze otázkami týkajícími se uplatňování předpisů Společenství o spotřebních daních. Z toho však nevyplývá oprávnění měnit sekundární právo Společenství resp. Unie. Činností Výboru pro spotřební daně má být pouze dosaženo jednotného uplatňování stávajícího unijního práva v členských státech a Výbor má být nápomocen Evropské komisi (čl. 43 odst. 1 směrnice 2008/118).
- 73 Toho ale pokynem CED č. 458 Výboru pro spotřební daně týkajícího se osvobození od daně u přísad právě není dosaženo, neboť členské státy Estonsko a Rumunsko s ním nesouhlasily a Velká Británie s ním souhlasila pouze částečně. Nehledě na popsané pochybnosti týkající se výkladu ustanovení unijního práva ohledně přísad proto také z tohoto důvodu panuje nebezpečí nejednotného uplatňování práva.

PRACOVNÍ DOKUMENT