Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

7. dubna 2022*

„Řízení o předběžné otázce – Společný celní sazebník – Kombinovaná nomenklatura – Zařazení zboží – Čísla 1302, 3301 a 3302 – Výtažek z vanilky – Výbor pro spotřební daně – Směrnice 92/83/EHS – Osvobození – Článek 27 odst. 1 písm. e) – Pojem ‚přísada' – Směrnice 92/12/EHS – Výbor Evropské komise pro spotřební daně – Pravomoci"

Ve věci C-668/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 7. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 8. prosince 2020, v řízení

Y GmbH

proti

Hauptzollamt,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení S. Rodin, předseda senátu, C. Lycourgos (zpravodaj), předseda čtvrtého senátu, a L. S. Rossi, soudkyně,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: M. Krausenböck,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Y GmbH, H. Bleierem, Rechtsanwalt,

– za Hauptzollamt, B. Geyer, jako zmocněnkyní,

– za českou vládu M. Smolkem, O. Serdulou a J. Vláčilem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi C. Perrin a M. Salykovou, jakož i R. Pethkem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu podpoložek 1302 19 05, 3301 90 30 a 3302 10 90 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 2015/1754 ze dne 6. října 2015 (Úř. věst. 2015, L 285, s. 1) (dále jen „KN“), jakož i čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 206).

2 Tato žádost byla předložena v rámci řízení o sporu mezi Y GmbH a Hauptzollamt (hlavní celní úřad, Německo) ohledně povinnosti žalobkyně v původním řízení zaplatit clo a spotřební daně z dovozu výtažku z vanilky na území Evropské unie.

Právní rámec

Unijní právo

3 Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží (dále jen „HS“) byl vypracován Radou pro celní spolupráci, která je nyní Světovou celní organizací (WCO), a zaveden mezinárodní úmluvou uzavřenou v Bruselu dne 14. června 1983. Tato mezinárodní úmluva byla spolu s protokolem o její změně ze dne 24. června 1986 schválena jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. dubna 1987 (Úř. věst. 1987, L 198, s. 1). KN je založena na HS. Převzala čtyřmístná čísla a šestimístné položky. Pouze sedmá a osmá číslice tvoří její vlastní podúroveň třídění.

4 Bod A, nadepsaný „Všeobecná pravidla pro výklad KN“, hlavy I, nadepsané „Všeobecná pravidla“, první části KN obsahující úvodní ustanovení, stanoví:

„Zařazení zboží do [KN] se řídí těmito zásadami:

1. Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.

[…]“

5 Druhá část KN, nadepsaná „Celní sazebník“, obsahuje třídu II nadepsanou „Rostlinné produkty“, v níž se nachází mimo jiné kapitola 13 KN, nadepsaná „Šelak, gumy, pryskyřice a jiné rostlinné šťávy a výtažky“, třída IV, nadepsaná „Výrobky potravinářského průmyslu; nápoje, lihoviny a ocet; tabák a vyrobené tabákové náhražky“, v níž je obsažena mimo jiné kapitola 22 KN,

nadepsaná „Nápoje, lihoviny a ocet“, a třída VI, nadepsaná „Výrobky chemického průmyslu nebo příbuzných průmyslových odvětví“, v níž je obsažena mimo jiné kapitola 33 KN, nadepsaná „Vonné silice a pryskyřice; voňavkářské, kosmetické nebo toaletní přípravky“.

6 Kapitola 13 KN zahrnuje následující čísla, položky a podpoložky:

„[…]

1301	Šelak; přírodní gumy, pryskyřice, klejopryskyřice a přírodní olejové pryskyřice (například balzámy):
1301 20 00	– Arabská guma
1301 90 00	— ostatní
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:
[…]	[…]
1302 19	— ostatní
1302 19 05	– – – Výtažek z vanilky

[…]“

7 Poznámka 1 ke kapitole 13 KN uvádí pod písm. ij) následující:

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

Do tohoto čísla nepatří:

[…]

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)“

8 Kapitola 22 KN obsahuje číslo 2207, které zní následovně:

„2207	Ethylalkohol nedenaturovaný s obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více; ethylalkohol a ostatní destiláty, denaturované, s jakýmkoliv obsahem alkoholu:
2207 10 00	– Ethylalkohol nedenaturovaný s obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více
2207 20 00	– Ethylalkohol a ostatní destiláty, denaturované, s jakýmkoliv obsahem alkoholu

[…]“

9 Kapitola 33 KN zahrnuje následující čísla, položky a podpoložky:

„[…]

3301	Vonné silice (též deterpenované), včetně „pevných“ a „absolutních“; pryskyřice; extrahované olejové pryskyřice; koncentráty vonných silic v tucích, nevysychavých olejích, voscích nebo podobných látkách, získané enfleuráží nebo macerací; vedlejší terpenické produkty vznikající při deterpenaci vonných silic; vodné destiláty a vodné roztoky vonných silic
[…]	[…]
3301 30 00	– Pryskyřice
3301 90	— ostatní:
3301 90 10	– – Vedlejší terpenické produkty vznikající při deterpenaci silic
	– – Extrahované olejové pryskyřice:
3301 90 21	– – – z lékořice a chmele
3301 90 30	– – – ostatní
[…]	[…]
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:
3302 10	– Druhy používané v potravinářském průmyslu nebo k výrobě nápojů:
	– – Druhy používané k výrobě nápojů:
	– – – Přípravky obsahující všechny aromatické složky charakterizující nápoj:
3302 10 10	– – – – Mající skutečný objemový obsah alkoholu převyšující 0,5 % objemových
[…]	[…]
3302 10 90	– – Druhy používané v potravinářském průmyslu

[…]“

10 V poznámkách 1 a 2 ke kapitole 33 je uvedeno:

„1. Do této kapitoly 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.

[…]“

Vysvětlivky ke KN a vysvětlivky k HS

11 Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře Evropské unie (Úř. věst. 2019, C 119, s. 1, dále jen „vysvětlivky ke KN“) uvádějí k číslu 1302 následující:

„Rostlinné výtažky čísla 1302 jsou nezpracované rostlinné suroviny získané například extrakcí rozpouštědlem, které se již dále chemicky neupravují nebo nezpracovávají. Avšak inertní aditiva (např. protispékavé látky) a zpracování související se standardizací nebo fyzikální úprava, jako je sušení nebo filtrace, jsou povoleny.“

12 Vysvětlivky zveřejněné WCO (dále jen „vysvětlivky k HS“) ohledně čísla 1302 stanoví:

„A) Rostlinné šťávy a výtažky

Do tohoto čísla patří rostlinné šťávy (rostlinné produkty, které jsou obvykle získány přirozenou exsudací nebo naříznutím) a výtažky (rostlinné produkty extrahované z původních rostlinných látek za použití rozpouštědel), nejsou-li uvedeny nebo zahrnuty v číslech se specifičtějším popisem zboží (viz seznam vyloučených výrobků na konci části A této vysvětlivky) (*citované pasáže vysvětlivek k HS jsou neoficiálním překladem*).

Tyto rostlinné šťávy a výtažky se od vonných silic, pryskyřic a extrahovaných olejových pryskyřic čísla 3301 odlišují tím, že obsahují kromě těkavých vonných složek podstatně vyšší podíl jiných rostlinných složek (např. chlorofyl, třísloviny, hořčiny, uhlohydráty a jiné extrahovatelné látky).

Mezi rostlinné šťávy a výtažky patří například:

[…]

21) výtažek z vanilky, někdy nesprávně označován jako vanilková pryskyřice nebo vanilkový extrakt.

Rostlinné šťávy jsou obecně zahuštěné nebo ztužené. Výtažky mohou být v tekuté, pastovité nebo pevné formě. Výtažky z alkoholového roztoku nazývané tinktury obsahují alkohol použitý k jejich extrakci. Takzvané tekuté výtažky jsou roztoky výtažků například v alkoholu, glycerolu nebo minerálním oleji. Tinktury a tekuté výtažky se obvykle titrují (například výtažek z pyrethra standardizovaný přidáním minerálního oleje, aby měl pro účely uvádění na trh jednotný obsah pyrethrinů, například ve výši 2 %, 20 % nebo 25 %). Pevné výtažky se získávají odpařením rozpouštědla. K některým z těchto pevných výtažků se někdy přidávají inertní látky, a to buď k usnadnění jejich rozmělnění na prášek (jako v případě výtažku z rulíku, který se přidává k rozmělněné arabské gumě), nebo proto, aby se za účelem jejich standardizace, tj. jejich titrace (jako v případě opia, k němuž se přidává určité množství škrobu, aby se získalo opium obsahující určitý podíl morfinu). Přidání takových látek k podobným účelům nemá za následek změnu klasifikace těchto pevných výtažků. Výtažky však nemohou podléhat dalším extrakčním cyklům nebo procesům čištění, jako je chromatografické čištění, které vedou ke zvýšení nebo snížení některých sloučenin nebo skupin sloučenin v míře, které nelze dosáhnout pouhou počáteční extrakcí za použití rozpouštědel.

[…]

Rostlinné šťávy a výtažky spadající do tohoto čísla představují obecně suroviny pro různá výrobní odvětví. Do tohoto čísla již nepatří, jakmile k nim byly přidány jiné produkty a tím byly zpracovány na potravinové, léčivé nebo jiné přípravky. Z tohoto čísla jsou vyloučeny rovněž tehdy, jsou-li vysoce rafinované nebo čištěné, mimo jiné chromatografickým čištěním nebo ultrafiltrací, nebo pokud byly po počáteční extrakční fázi podrobeny dalším extrakčním cyklům (např. extrakce kapalina-kapalina).

[…]

Do tohoto čísla nepatří vonné silice, pryskyřice a extrahované olejové pryskyřice (číslo 3301). […] Extrahované olejové pryskyřice se od výtažků tohoto čísla liší v tom, že 1. jsou získávány z přírodních celulárních surových rostlinných látek (nejčastěji koření nebo aromatických rostlin) extrakcí za použití organických rozpouštědel nebo superkritické fluidní extrakce a 2. obsahují těkavé vonné látky, jakož i netěkavé aromatické látky, které určují charakteristickou vůni nebo chuť koření nebo aromatických rostlin.

Do tohoto čísla nepatří také níže uvedené rostlinné produkty, které jsou obsaženy v číslech se specifičtějším popisem zboží:

a) přírodní gumy, pryskyřice, klejopryskyřice a přírodní olejové pryskyřice (číslo 1301).

[…]“

13 Ohledně kapitoly 33 vysvětlivky k HS uvádějí:

„1. Do této kapitoly 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. […]

Vonné silice a extrahované olejové pryskyřice čísla 3301 jsou získávány extrakcí z rostlinných materiálů. […]“

14 K číslu 3301 vysvětlivky k HS uvádějí:

„[…]

Extrahované olejové pryskyřice, obchodně známé také jako ‚připravované oleoresiny‘ nebo ‚oleopryskřice z koření‘, jsou získávány z přírodních celulárních surových rostlinných látek (obvykle z koření nebo aromatických rostlin) extrakcí za použití organických rozpouštědel nebo superkritických fluidů. Tyto výtažky obsahují těkavé vonné látky (například vonné silice), jakož i netěkavé aromatické látky (např. pryskyřice, oleje, štiplavé nebo ostré složky), které určují charakteristickou vůni nebo chuť koření nebo aromatických rostlin. Obsah vonných silic v těchto extrahovaných olejových pryskyřicích se velmi liší v závislosti na koření nebo aromatických rostlinách. Tyto produkty jsou používány zejména jako ochucující nebo aromatizující látky v potravinářském průmyslu.

Do tohoto čísla nepatří:

a) přírodní klejopryskyřice (číslo 1301)

b) rostlinné výtažky, jinde neuvedené ani nezahrnuté (např. olejové pryskyřice extrahované ve vodné fázi), které obsahují těkavé látky a obvykle (kromě vonných látek) mnohem vyšší podíl jiných rostlinných složek (č. 1302).

[…]

Vonné silice, pryskyřice a extrahované olejové pryskyřice obsahují někdy nepatrná množství rozpouštědel pocházejících z jejich extrakce (např. etylalkohol), což nemá vliv na jejich zařazení.

Vonné silice, pryskyřice a extrahované olejové pryskyřice, které byly pouze standardizovány odstraněním nebo přidáním části hlavních složek, zůstávají zařazeny v tomto čísle, pokud se složení takto standardizovaného výrobku pohybuje v obvyklých mezích tohoto typu výrobku v přírodním stavu. Vyloučeny jsou však vonné silice a pryskyřice, které byly rozděleny na složky nebo jiným způsobem upraveny (s výjimkou deterpenace), takže se složení získaného produktu podstatně liší od složení výchozího produktu (obecně číslo 3302). Dále jsou z tohoto čísla vyloučeny produkty, které byly upraveny přidáním ředidel nebo nosičů, jako je rostlinný olej, dextróza nebo škrob (obecně č. 3302).

Seznam hlavních pryskyřic, vonných silic a extrahovaných olejových pryskyřic je uveden v příloze vysvětlivek k této kapitole.

[…]

Kromě výše uvedených výjimek do tohoto čísla nepatří:

a) výtažek z vanilky, někdy nesprávně označován jako vanilková pryskyřice nebo vanilkový extrakt (číslo 1302).

[…]“

15 Ohledně čísla 3302 vysvětlivky k HS uvádějí:

„Do tohoto čísla patří, za předpokladu, že se jedná o základní suroviny pro voňavkářský průmysl, potravinářský průmysl (např. v pekařství a cukrářství, k aromatizaci nápojů atd.) nebo pro jiná průmyslová odvětví, zejména pro výrobu mýdla:

[…]

3) směsi extrahovaných olejových pryskyřic;

[…]

6) Směsi jedné nebo několika vonných látek (vonné silice, pryskyřice, extrahované olejové pryskyřice nebo syntetické vonné látky), sloučené s ředidly nebo nosiči, jako je rostlinný olej, dextróza nebo škrob.

7) Směsi produktů jiných kapitol (např. koření) s jednou nebo několika vonnými látkami (vonnými silicemi, pryskyřicemi, extrahovanými olejovými pryskyřicemi nebo umělými zchutňujícími látkami), též sloučené s ředidlem nebo nosičem nebo obsahující alkohol, za předpokladu, že tyto látky tvoří základní prvek (prvky) těchto směsí.

Výrobky získané extrakcí jedné nebo několika složek vonných silic, pryskyřic nebo extrahovaných olejových pryskyřic, takže složení výsledného výrobku se výrazně liší od složení původního produktu, jsou rovněž směsmi tohoto čísla. […]“

Směrnice 92/83

16 Článek 20 směrnice 92/83 stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚lihem‘ rozumějí:

– všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly [KN],

– výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových,

– výrobky, které obsahují pitné lihoviny, ať v roztoku nebo jinak.“

17 Článek 27 směrnice 92/83, obsažený v jejím oddíle VII a nadepsaný „Osvobození od daně“, zní následovně:

„1. Členské státy mohou osvobodit [osvobodí] 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;

[…]“

Směrnice 92/12

18 Článek 24 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), ve znění nařízení Rady (ES) č. 807/2003 ze dne 14. dubna 2003 (dále jen „směrnice 92/12“), stanovil:

„1. [Evropské] komisi je nápomocen výbor s názvem „Výbor pro spotřební daně“.

2. Opatření nezbytná k provedení článků 5, 7, 15b, 18, 19 a 23 budou přijata postupem podle odstavce 3.

[…]

4. Kromě opatření uvedených v odstavci 2 zkoumá výbor záležitosti týkající se uplatňování předpisů Společenství o spotřebních daních, které mu přednese jeho předseda buď z vlastního podnětu, nebo na žádost zástupce některého členského státu.

5. Výbor přijme svůj jednací řád.“

Směrnice 2008/118/ES

19 Článek 43 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12 stanoví:

„Komisi je nápomocen Výbor pro spotřební daně.“

20 Článek 44 směrnice 2008/118 stanoví:

„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.“

Pokyny č. 458 Výboru Komise pro spotřební daně ze dne 19. listopadu 2003

21 Zejména z pokynů výboru Komise pro spotřební daně č. 458 ze dne 19. listopadu 2003 vyplývá, že „[d]elegace souhlasí téměř jednomyslně, že osvobození od daně uvedené v čl. 27 odst. 1 písm. e) [směrnice 92/83] se použije od okamžiku výroby nebo dovozu přísad podpoložek KN 1302 1930, 2106 9020 a 3302, ve znění platném ke dni přijetí [t]ěchto pokyn[ů]“.

Německé právo

22 Ustanovení § 130 Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz) – BranntwMonG) (zákon o monopolu na destiláty) ze dne 8. dubna 1922 (RGBl. 1922 I, s. 335), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „BranntwMonG“), stanoví:

„1) Destiláty, jakož i zboží obsahující destilát podléhají na daňovém území spotřební dani z destilátů […]

4) Zboží s obsahem destilátu ve smyslu odstavce 1 je jiné zboží s obsahem alkoholu než zboží kapitoly 22 [KN], které se vyrábí z destilátu nebo obsahuje destilát a jehož obsah alkoholu u tekutých výrobků překračuje 1,2 % objemových a u netekutých výrobků 1 % hmotnostních.

[…]“

23 Podle § 152 odst. 1 bodu 5 BranntwMonG, platného do 31. prosince 2017, kterým byl do německého práva proveden čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83:

„Výrobky jsou osvobozeny od daně, jsou-li používány k obchodním účelům […]

5. nedenaturované na výrobu přísad k aromatizaci

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

b) jiných potravin, s výjimkou destilátů a jiných nápojů s obsahem alkoholu“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

24 Žalobkyně v původním řízení dovážela do Německa zboží zlatohnědé barvy v tekuté formě s výraznou vanilkovou vůní, složené z přibližně 85 % etanolu, 10 % vody, 4,8 % suchého zbytku a s průměrným obsahem vanilinu 0,5 % (dále jen „zboží dotčené v původním řízení“). Pro získání tohoto zboží se nejprve z vanilkového lusku extrahuje za použití etanolu meziprodukt (dále jen „meziprodukt“). Tento tmavě hnědý, výrazně aromatický a pastovitý meziprodukt je následně zředěn alkoholem a vodou, čímž vznikne zboží dotčené v původním řízení.

25 Dne 10. února 2016 zařadila žalobkyně v původním řízení toto zboží do podpoložky 3302 10 90 KN za účelem jeho propuštění do volného oběhu.

26 Dne 25. dubna 2016 dospěl příslušný Hauptzollamt (hlavní celní úřad) k závěru, že uvedené zboží musí být zařazeno do podpoložky 1302 19 05 KN, takže podléhá rovněž spotřební dani z destilátů podle německých právních předpisů. Z toho důvodu vyměřil clo a spotřební daň.

27 Příslušný Finanzgericht (finanční soud, Německo) potvrdil, že zboží dotčené v původním řízení spadá do podpoložky 1302 19 05 KN, a že vyměření cla a spotřební daně bylo proto zákonné. Žalobkyně v původním řízení podala proti rozsudku Finanzgericht (finanční soud) opravný prostředek „*Revision*“ k předkládajícímu soudu, kterým je Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), jelikož měla za to, že toto zboží musí být zařazeno do podpoložky 3302 10 90 KN.

28 Předkládající soud má pochybnosti o výkladu podpoložek 1302 19 05, 3301 90 30 a 3302 10 90 KN, jakož i čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83.

29 V první řadě tento soud zaprvé konstatuje, že číslo 1302 KN zahrnuje rostlinné šťávy a výtažky, pokud nejsou podle vysvětlivek k HS uvedeny nebo zahrnuty v číslech se specifičtějším popisem zboží. Podle těchto vysvětlivek se rostlinné šťávy a výtažky odlišují zejména od olejových pryskyřic, jelikož kromě těkavých vonných složek obsahují podstatně vyšší podíl rostlinných látek.

30 Uvedený soud v tomto ohledu uvádí, že by meziprodukt, který se z vanilkového lusku získává za použití rozpouštědla, mohl být považován za rostlinný výtažek. Jelikož je však tento meziprodukt následně zředěn ve značném množství vody a alkoholu, má tentýž soud pochybnosti o tom, zda lze zboží dotčené ve věci v původním řízení i nadále považovat za rostlinný výtažek ve smyslu čísla 1302 KN.

31 Předkládající soud zejména zdůrazňuje, že podle vysvětlivek k HS rostlinné výtažky již nespadají do čísla 1302, jakmile byly přidány k jiným produktům a zpracovány tímto způsobem na potravinové přípravky, a že i když podle vysvětlivek ke KN k číslu 1302 zpracování související se standardizací nebrání tomu, aby byl výrobek zařazen do tohoto čísla, není jisté, zda tak velké zředění, jako je zředění dotčené ve věci v původním řízení, může být stále považováno za standardizaci, a to i když toto zředění slouží, jak potvrdila žalobkyně v původním řízení, ke stanovení obsahu vanilky na 0,5 %.

32 Zadruhé tento soud uvádí, že extrahované olejové pryskyřice jsou výslovně uvedeny v čísle 3301 KN a zboží dotčené v původním řízení obsahuje objektivní složky, které jsou uvedeny ve vysvětlivkách k HS, což může vést k zařazení tohoto zboží do tohoto čísla. Kromě toho poznámka č. 1 písm. ij) ke kapitole 13 KN vylučuje všechny extrahované olejové pryskyřice z této kapitoly, a tudíž i z čísla 1302 KN.

33 Uvedený soud však rovněž uvádí, že poznámka č. 1 písm. a) ke kapitole 33 KN naopak upřesňuje, že rostlinné výtažky čísla 1302 jsou vyloučeny z této kapitoly, a tudíž z čísla 3301 KN.

34 Zatřetí si tentýž soud klade otázku ohledně rozlišování mezi čísly 3301 a 3302 KN. S ohledem na vysvětlivky k HS má za to, že číslo 3302 nezahrnuje pouze směsi několika extrahovaných olejových pryskyřic, ale také směsi jedné nebo několika vonných látek s ředidly, takže toto číslo by bylo relevantní i pro účely sazebního zařazení zboží dotčeného v původním řízení, neboť v projednávané věci byl výtažek z vanilky, jehož základem je vonná látka, zředěn přidáním alkoholu a vody.

35 Ve druhé řadě předkládající soud uvádí, že zboží dotčené v původním řízení obsahuje destilát, takže v zásadě podléhá spotřební dani podle § 130 odst. 1 první věty a odst. 4 BranntwMonG. Je však třeba ještě určit, zda se na toto zboží může vztahovat osvobození od daně stanovené v bývalém § 152 odst. 1 bodě 5 BranntwMonG, přičemž odpověď na tuto otázku předpokládá výklad čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83, který byl tímto vnitrostátním ustanovením proveden, a konkrétně určit, co je třeba rozumět pojmem „přísada“ ve smyslu tohoto čl. 27 odst. 1 písm. e).

36 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že Výbor Komise pro spotřební daně ve svých pokynech č. 458 ze dne 19. listopadu 2003 uvedl, že se takové osvobození uplatní od okamžiku výroby nebo dovozu přísad spadajících do podpoložek 1302 19 30, 2106 90 20 a čísla 3302 KN, ve znění platném k tomuto datu.

37 Podle názoru tohoto soudu brání tyto pokyny tomu, aby zboží dotčené v původním řízení mohlo být osvobozeno od spotřební daně z destilátů, pokud by mělo být zařazeno do podpoložky 1302 19 05 nebo čísla 3301 KN. Toto osvobození by se naopak na toto zboží vztahovalo, kdyby bylo zařazeno do čísla 3302 KN, i když výrobky spadající do tohoto čísla mohou obsahovat více alkoholu než výrobky spadající do jejího čísla 3301.

38 Předkládající soud si však klade otázku, zda Výbor Komise pro spotřební daně může takto omezit působnost čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83. Domnívá se totiž, že pravomoci svěřené tomuto výboru jej neopravňují k omezení působnosti tohoto ustanovení.

39 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru 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) nebo 85 % (m/m) etanolu, maximálně 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 olejové pryskyřice nepatří do čísla 1302 KN?

2) Patří mezi extrahované olejové pryskyřice ve smyslu podpoložky 3301 90 30 KN takové výrobky, jako jsou výrobky popsané v první předběžné otázce?

3) Musí být podpoložka 3302 10 90 KN vykládána v tom smyslu, že takové výrobky, jako jsou výrobky popsané v první předběžné otázce, musí být zařazeny 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 výrobky podpoložky 1302 19 05 KN nebo extrahovaná olejová pryskyřice podpoložky 3301 90 30 KN?“

K předběžným otázkám

K první až třetí otázce

40 Podstatou první až třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda KN musí být vykládána v tom smyslu, že zboží složené přibližně z 85 % etanolu, 10 % vody, 4,8 % suchého zbytku, s průměrným obsahem vanilinu 0,5 %, které je získáno zředěním meziproduktu ve vodě a etanolu, přičemž tento meziprodukt je extrahován z vanilkových lusků za použití etanolu, spadá do podpoložky 1302 1905, podpoložky 3301 9030, nebo podpoložky 3302 1090 této nomenklatury.

41 Úvodem je třeba konstatovat, že zaprvé číslo 1302 KN, obsažené v kapitole 13 této nomenklatury, se týká zejména rostlinných výtažků, přičemž podpoložka 1302 1905 KN zmiňuje konkrétně výtažek z vanilky.

42 Zadruhé číslo 3301 KN, obsažené v kapitole 33 této nomenklatury, se týká zejména extrahovaných olejových pryskyřic, přičemž podpoložka 3301 9030 KN zahrnuje konkrétně extrahované olejové pryskyřice jiné než z lékořice a chmele.

43 Zatřetí číslo 3302 KN, které je rovněž zahrnuto do této kapitoly 33, se týká zejména směsí vonných látek a směsí (včetně lihových roztoků) na bázi jedné nebo více těchto látek, používaných jako suroviny v průmyslu. Podpoložka 3302 1090 KN se týká zejména takových směsí, pokud mohou být používány v potravinářském průmyslu.

44 Začtvrté je třeba připomenout, že podle všeobecného pravidla č. 1 pro výklad KN je pro sazební zařazení v zásadě směrodatné znění čísel a poznámek ke třídám nebo kapitolám.

45 Ve světle těchto úvodních poznámek je třeba v první řadě uvést, že podle písm. ij) druhého pododstavce poznámky č. 1 ke kapitole 13 KN jsou „extrahované olejové pryskyřice“ uvedené v čísle 3301 KN vyloučeny z čísla 1302 této nomenklatury a že podle poznámky č. 1 písm. a) ke kapitole 33 KN jsou „rostlinné výtažky“ spadající do čísla 1302 KN vyloučeny z této kapitoly 33.

46 Aby tedy zboží dotčené ve věci v původním řízení nemohlo být na základě vyloučení stanoveného v poznámce č. 1 druhém pododstavci písm. ij) ke kapitole 13 KN zařazeno do podpoložky 1302 1905 KN, která, jak bylo uvedeno v bodě 41 tohoto rozsudku, zahrnuje výtažek vanilky, ale muselo být považováno za extrahovanou olejovou pryskyřici ve smyslu čísla 3301 KN nebo za směs vonných látek nebo směs na bázi jedné z těchto látek ve smyslu čísla 3302 KN, je v každém případě nezbytné, aby toto zboží nebylo rostlinným výtažkem ve smyslu čísla 1302 KN.

47 Tak tomu přitom není. Uvedené zboží musí totiž podle všeho být považováno za rostlinný výtažek ve smyslu čísla 1302 KN, a konkrétně za výtažek z vanilky ve smyslu podpoložky 1302 1905 KN.

48 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že okolnost, že vysvětlivky k HS upřesňují, že se jeho číslo 1302 týká pouze rostlinných výtažků jinde neuvedených ani nezahrnutých, neumožňuje sama o sobě vyloučit, aby takové zboží, jako je zboží dotčené v původním řízení, bylo považováno za rostlinný výtažek ve smyslu čísla 1302 KN, z důvodu, že by toto zboží mohlo spadat pod specifičtější čísla, a konkrétně pod čísla 3301 a 3302 KN.

49 Z čísla 1302 KN ani z poznámek k němu totiž nevyplývá, že toto číslo musí být považováno za podpůrné číslo, na rozdíl od některých čísel KN, jež výslovně takovou vlastnost uvádějí. Vysvětlivky k HS přitom nejsou závazné, a nemohou mít proto přednost před ustanoveními KN ani měnit jejich obsah (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, body 28 a 47).

50 V každém případě z vysvětlivek k HS vyplývá, že pokud jde o jeho číslo 1302, jsou čísly se specifičtějším popisem zboží, na které je odkazováno, čísla uvedená na konci bodu A příslušné poznámky. Seznam výrobků, který je v něm uveden, však nezmiňuje výrobky uvedené v číslech 3301 nebo 3302 HS.

51 Ve druhé řadě je třeba uvést, že zaprvé, i když byl meziprodukt uvedený v bodě 24 tohoto rozsudku extrahován z vanilkových lusků za použití etanolu, může být kvalifikován jako výtažek z vanilky ve smyslu podpoložky 1302 1905 KN.

52 První pododstavec poznámky 1 ke kapitole 13 KN totiž výslovně stanoví, že do čísla 1302 KN patří „výtažek z pyrethra“. Podle vysvětlivek k HS je přitom tento výtažek získán „extrahováním za použití organického rozpouštědla“, podobně jako meziprodukt uvedený v bodě 24 tohoto rozsudku.

53 Kromě toho se číslo 1301 KN týká zejména přírodních olejových pryskyřic. Na rozdíl od toho musí být tedy výtažek z vanilky ve smyslu podpoložky 1302 19 05 KN považován za rostlinný výtažek získaný nikoli „přirozeným“ způsobem, ale technologickým postupem extrakce, zejména za použití rozpouštědla.

54 Takový výklad je také potvrzen vysvětlivkami KN k číslu 1302, které uvádějí, že „rostlinné výtažky čísla 1302 jsou nezpracované rostlinné suroviny získané například extrakcí rozpouštědlem“.

55 Zadruhé je zajisté pravda, jak zdůrazňuje předkládající soud, že za účelem získání zboží dotčeného ve věci v původním řízení je tento meziprodukt silně zředěn etanolem a vodou. Je však třeba nejprve poznamenat, že, jak uvádějí vysvětlivky ke KN k číslu 1302, rostlinný výtažek spadá nadále pod toto číslo, i když je předmětem zpracování souvisejícího s jeho standardizací.

56 Stejně tak vysvětlivky k HS upřesňují, pokud jde o číslo 1302, že do tohoto čísla spadají rovněž „tekuté výtažky“, tedy „roztoky [rostlinných] výtažků v alkoholu […] obvykle titrované“, aby při uvádění na trh vykazovaly jednotný obsah rostlinného výtažku ve výrobku.

57 Kromě toho ani ustanovení KN nebo HS, ani jejich vysvětlivky nestanoví maximální limit pro množství jiných produktů, které mohou být použity ke standardizaci dotyčného rostlinného výtažku.

58 Z toho vyplývá, že pokud je zředění rostlinného výtažku určeno k zajištění jeho standardizace, nebrání tomu, aby takto zředěný rostlinný výtažek spadal i nadále pod číslo 1302 KN.

59 V projednávané věci přitom ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že podle údajů dovozce zboží dotčeného ve věci v původním řízení slouží zředění meziproduktu alkoholem a vodou právě ke stanovení obsahu vanilky v tomto zboží na 0,5 %, a tedy k jeho standardizaci.

60 Na třetím místě je třeba poznamenat, že vysvětlivky k HS uvádějí ohledně čísel 1302 a 3301 HS, že rostlinné výtažky spadající do jeho čísla 1302 se odlišují od extrahovaných olejových pryskyřic ve smyslu čísla 3301 v tom, že obsahují kromě těkavých vonných složek podstatně vyšší podíl jiných rostlinných složek než extrahované olejové pryskyřice uvedené v čísle 3301 HS.

61 Tak je tomu podle všeho v případě zboží dotčeného ve věci v původním řízení, jelikož podíl suchých zbytků vanilkového lusku je v tomto zboží podle údajů poskytnutých předkládajícím soudem devětkrát vyšší než podíl vanilinu.

62 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první až třetí otázku odpovědět tak, že KN musí být vykládána v tom smyslu, že zboží složené přibližně z 85 % etanolu, 10 % vody, 4,8 % suchého zbytku, s průměrným obsahem vanilinu 0,5 %, které je získáno pro účely standardizace zředěním meziproduktu ve vodě a etanolu, přičemž tento meziprodukt je extrahován z vanilkových lusků za použití etanolu, spadá do podpoložky 1302 1905 této nomenklatury.

Ke čtvrté otázce

63 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že výtažek z vanilky spadající do podpoložky 1302 1905 KN musí být považován za „přísadu“ ve smyslu tohoto ustanovení.

64 Článek 27 směrnice 92/83 stanoví, že členské státy osvobodí výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od spotřební daně, kterou upravuje, zejména pokud jsou tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

65 Úvodem je třeba poznamenat, že ze samotného znění tohoto článku 27 vyplývá, že na jeho základě mohou být od daně osvobozeny pouze výrobky spadající do působnosti směrnice 92/83. Naopak není důležité, že tyto výrobky jsou součástí zboží, které jako takové do působnosti této směrnice nespadá (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. června 2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, body 35 až 37, a ze dne 9. prosince 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, bod 26).

66 Je přitom zjevné, že ze složek zboží dotčeného v původním řízení spadá do působnosti směrnice 92/83 pouze etanol, a to na základě čl. 20 první odrážky této směrnice ve spojení s číslem KN 2207. Z toho vyplývá, že pouze tato složka může být osvobozena od daně podle článku 27 uvedené směrnice za podmínky, že je používána pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

67 Po tomto upřesnění je třeba zdůraznit, že vzhledem k tomu, že pojem „přísada“ není definován ani ve směrnici 92/83, ani v KN, musí být jeho význam a dosah určeny v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém je použit, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž je součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. září 2014, Deckmyn a Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, bod 19, jakož i citovaná judikatura).

68 Pojem „přísada“ přitom v obvyklém smyslu znamená složku, která dodává určitému výrobku specifickou chuť nebo vůni. Takový výklad není navíc v rozporu s obecnou systematikou nebo cíli směrnice 92/83.

69 Z toho vyplývá, že pokud výtažek z vanilky takovou definici splňuje, což musí ověřit předkládající soud, musí být považován za „přísadu“ ve smyslu článku 27 této směrnice, a že etanol, který obsahuje, nelze zatížit spotřební daní, pokud je tato přísada určena k výrobě potravin nebo nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

70 Tento výklad nemůže být zpochybněn pokyny přijatými Výborem Komise pro spotřební daně, které zmiňuje předkládající soud.

71 I za předpokladu, že by cílem těchto pokynů bylo vyloučení výtažku z vanilky z pojmu „přísada“ ve smyslu článku 27 směrnice 92/83, nic by to neměnilo na tom, že pravomoci tohoto výboru, jak byly stanoveny v době přijetí těchto pokynů v čl. 24 odst. 2 a 4 směrnice 92/12, byly omezeny na přijetí opatření týkajících se uplatňování ustanovení unijního práva v oblasti spotřebních daní, aniž je tento výbor oprávněn tato ustanovení měnit nebo v důsledku toho omezit dosah pojmu „přísada“ ve smyslu tohoto článku 27.

72 Kromě toho ani pravomoci výboru Komise pro spotřební daně, jak jsou nyní definovány v článcích 43 a 44 směrnice 2008/118, která zrušila směrnici 92/83, mu neumožňují omezit dosah tohoto pojmu.

73 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že výtažek z vanilky spadající do podpoložky 1302 1905 KN musí být považován za „přísadu“ ve smyslu tohoto ustanovení za podmínky, že představuje složku, která určitému výrobku dodává specifickou chuť nebo vůni.

K nákladům řízení

74 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

1) Kombinovaná nomenklatura uvedená v příloze I 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) č. 2015/1754 ze dne 6. října 2015 musí být vykládána v tom smyslu, že zboží složené přibližně z 85 % etanolu, 10 % vody, 4,8 % suchého zbytku, s průměrným obsahem vanilinu 0,5 %, které je získáno pro účely standardizace zředěním meziproduktu ve vodě a etanolu, přičemž tento meziprodukt je extrahován z vanilkových lusků za použití etanolu, spadá do podpoložky 1302 1905 této nomenklatury.

2) **Článek 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 92/83 ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů musí být vykládán v tom smyslu, že výtažek z vanilky spadající do podpoložky 1302 1905 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení č. 2658/87, ve znění prováděcího nařízení č. 2015/1754, musí být považován za „přísadu“ ve smyslu tohoto ustanovení za podmínky, že představuje složku, která určitému výrobku dodává specifickou chuť nebo vůni.**

Podpisy.