

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

14. července 2011 \*

Ve věci C-196/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Německo) ze dne 7. dubna 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 19. dubna 2010, v řízení

**Paderborner Brauerei Haus Cramer KG**

proti

**Hauptzollamt Bielefeld,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení K. Schiemann, předseda senátu, C. Toader a A. Prechal (zpravodaj), soudci,

\* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: Y. Bot,  
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. března 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Paderborner Brauerei Haus Cramer KG Th. Rödderem, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, jakož i J. Schönfeldem a J. Bahnsem, Rechtsanwälte,
- za řeckou vládu G. Papadaki, Z. Chatzipavlou a M. Tassopoulou, jako zmocněnkyněmi,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a B. Koopman, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi L. Bouyon a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

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 kombinované nomenklatury společného celního sazebníku (dále jen „KN“), která je uvedena 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. L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382) ve znění nařízení Komise (EHS) č. 2587/91 ze dne 26. července 1991 (Úř. věst. L 259, s. 1, dále jen „nařízení č. 2658/87“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Paderborner Brauerei Haus Cramer KG (dále jen „Paderborner Brauerei“) a Hauptzollamt Bielefeld, jehož předmětem jsou čtyři daňová rozhodnutí, která Hauptzollamt Bielefeld přijal v případě společnosti Paderborner Brauerei, jimiž byla u výrobku nazvaného „malt beer base“, který tato společnost nakoupila v letech 2002 a 2003, vyměřena daň z alkoholu.

## **Právní rámec**

### *Směrnice 92/83/EHS*

- 3 Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. L 316, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 206)

zavedla společnou definici pro alkohol a alkoholické nápoje za účelem zajistit v rámci vnitřního trhu správné uplatňování minimálních sazeb spotřební daně, které jsou na tyto výrobky uplatňovány ve členských státech.

4 Článek 2 uvedené směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚pivem‘ rozumějí všechny výrobky kódu KN (kombinované nomenklatury) 2203, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu, a všechny výrobky, které obsahují směs piva a nealkoholických nápojů kódu KN 2206 a obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu.“

5 Článek 20 první odrážka směrnice 92/83 uvádí:

„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 kombinované nomenklatury“.

6 Článek 26 této směrnice stanoví:

„Odkazy učiněné v této směrnici na kódy KN se vztahují k verzi kombinované nomenklatury platné ke dni přijetí této směrnice.“

- 7 Směrnice 92/83 byla v Německu provedena zejména zákonem o lihovém monopolu (Gesetz über das Branntweinmonopol) a zákonem o dani z piva (Biersteuergesetz). Článek 130 odst. 2 zákona o lihovém monopolu stanoví, že spotřební dani z alkoholu podléhají zejména alkoholické výrobky z čísla 2208 KN, které mají obsah alkoholu vyšší než 1,2% obj. Odstavec 5 téhož ustanovení odkazuje na použití KN ve znění platném ke dni 19. října 1992.

## KN

- 8 KN, zavedená nařízením č. 2658/87, je založena na celosvětovém harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „HS“), který byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací (dále jen „SCO“), a zaveden mezinárodní úmluvou uzavřenou v Bruselu dne 14. června 1983 a schválenou jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. dubna 1987 o uzavření Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a protokolu o její změně (Úř. věst. L 198, s. 1, dále jen „Úmluva o HS“). KN přejímá čísla a šestimístné položky HS, přičemž pouze sedmá a osmá číslice je jejím dalším vlastním tříděním.
- 9 Podle článku 12 nařízení č. 2658/87 přijme Evropská komise každoročně nařízením úplnou verzi KN, jakož i odpovídající všeobecné a smluvní celní sazby společného celního sazebníku vyplývající z opatření přijatých Radou Evropské unie nebo Komisí.

- 10 Všeobecná pravidla pro výklad KN (dále jen „všeobecná pravidla“), která jsou uvedena v její první části hlavě I bodu A, mimo jiné stanoví:

„A. Všeobecná pravidla pro výklad [KN]

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.

[...]

4. Zboží, které nelze zařadit podle výše uvedených pravidel, se zařadí do čísla odpovídajícího nejpodobnějšímu zboží.

[...]

6. Zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i mutatis mutandis výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole“.

- 11 Třída IV KN, ve znění platném v roce 1992, byla nazvána „Výrobky potravinářského průmyslu; nápoje, lihoviny a ocet; tabák a vyrobené tabákové náhražky“. Tato třída obsahovala zejména kapitulu 22, nazvanou „Nápoje, lihoviny a ocet“. V této kapitole byla uvedena čísla 2203 („Pivo ze sladu“) a 2208 („Ethylalkohol nedenedaturovaný s objemovým obsahem alkoholu nižším než 80 % obj.; destiláty, likéry a jiné lihové nápoje; složené alkoholické přípravky používané k výrobě nápojů“).
  
- 12 Podle čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky a článku 10 nařízení č. 2658/87 Komise vydává ke KN vysvětlivky, které se zveřejňují v *Úředním věstníku Evropské unie*.
  
- 13 Neexistuje žádná vysvětlivka ke KN, která by se týkala čísla 2203.
  
- 14 Vysvětlivka ke KN týkající se čísla 2208 zní následovně:

„Destiláty, likéry a jiné lihové nápoje čísla 2208 jsou alkoholické kapaliny všeobecně určené k lidské spotřebě a připravené:

- buď přímo destilací (s nebo bez přidání aromatických přípravků) přírodně kvašených (fermentovaných) kapalin, jako je například víno nebo jablečné víno, nebo předem kvašeného (fermentovaného) ovoce, matolin, obilí nebo jiných rostlinných produktů,

- nebo jednoduchým přidáním různých aromatických látek a někdy cukru k alkoholu vyrobenému destilací

[...]

Do čísla 2208 nepatří alkoholické nápoje vyráběné kvašením (fermentací) (čísla [položky] 220300 až 220600).“

*HS*

- 15 Na základě čl. 3 odst. 1 úmluvy o HS se každá smluvní strana zavazuje, že její tarifní a statistické nomenklatury budou v souladu s tímto systémem. Podle téhož ustanovení se každá smluvní strana rovněž zavazuje používat všeobecná pravidla pro výklad HS, jakož i všechny poznámky k třídám, kapitolám a podpoložkám HS a neměnit dosah tříd, kapitol, položek nebo podpoložek.
- 16 SCO vypracovává vysvětlivky týkající se HS. Tyto vysvětlivky se zveřejňují ve dvou úředních jazycích SCO, tedy ve francouzštině a angličtině.
- 17 Vysvětlivka k HS týkající se čísla 2203 ve francouzském znění zní:

„La bière est une boisson alcoolique qui s'obtient par la fermentation du moût préparé avec du malt d'orge ou de froment, qu'on a fait bouillir en présence d'eau avec généralement du houblon. [...] L'addition de houblon a pour effet de développer des principes amers et aromatiques et de permettre une meilleure conservation du produit. [...]“ *[pozn. překladatele ,Pivo je alkoholický nápoj, který se připravuje kvašením*

*mladiny připravené z ječného nebo pšeničného sladu, jež byl povařen ve vodě, a to obvykle spolu s chmelem. [...] Výsledkem přidání chmele je rozvinutí hořkosti a aroma, a je tím umožněno i lepší uchovávání výrobku. [...]’ (neoficiální český překlad)]*

[...]“

- 18 Vysvětlivka k HS týkající se čísla 2203 v anglickém znění mimo jiné stanoví:

„Beer is an alcoholic beverage obtained by fermenting a liquor (wort) prepared from malted barley or wheat, water and (usually) hops. [...] The addition of hops imparts a bitter and aromatic flavour and improves the keeping qualities. [...]

[...]“

- 19 Vysvětlivka k HS týkající se čísla 2208 ve francouzském znění zní:

„La présente position couvre, d’une part, et quel que soit leur degré alcoolique:

A) Les eaux de vie [...]

B) Les liqueurs [...]

C) Toutes autres boissons spiritueuses [...]

D'autre part, la position comprend l'alcool éthylique non dénaturé d'un titre alcoométrique volumique de moins de 80 % vol, qu'il soit destiné à la consommation humaine ou à des usages industriels; même s'il est propre à la consommation, l'alcool éthylique se distingue des produits visés en A), B) et C) ci dessus, par le fait qu'il est dénué de tout principe aromatique.

[...]“

20 V anglickém znění stanoví tato vysvětlivka následující:

„The heading covers, whatever their alcoholic strength:

(A) Spirits [...]

(B) Liqueurs and cordials [...]

(C) All other spirituous beverages [...]

Provided that their alcoholic strength by volume is less than 80 % vol, the heading also covers undenatured spirits (ethyl alcohol and neutral spirits) which, contrary to those at (A), (B) and (C) above, are characterised by the absence of secondary constituents giving a flavour or aroma. These spirits remain in the heading whether intended for human consumption or for industrial purposes.

[...]“

**Spor v původním řízení a předběžná otázka**

- 21 Společnost Paderborner Brauerei je pivovar. V roce 2002 odebrala od společnosti Alko International BV v Nizozemsku 99 847,33 litrů a ve dnech 6. a 23. června 2003 74 745,41 litrů kapaliny nazvané „malt beer base“, kterou použila k výrobě míchaného nápoje pod názvem „Salitos Ice“.
- 22 Podle toho, co uvádí Finanzgericht Düsseldorf, se „malt beer base“ vyrábí z vařeného piva s objemovým obsahem alkoholu 14 %, jež je vyčištěno a podrobena ultrafiltraci, kterou je snížen obsah přísad, jako jsou hořké látky a proteiny. „Malt beer base“ má rovněž objemový obsah alkoholu 14 %. Jedná se o bezbarvou a jasnou kapalinu s pachem alkoholu a nahořklou chutí.
- 23 Hauptzollamt Bielefeld, který měl za to, že je třeba „malt beer base“ zařadit do čísla 2208 KN, požadoval od společnosti Paderborner Brauerei na základě čl. 130 odst. 2 bodu 1 zákona o lihovém monopolu příslušnou spotřební daň z alkoholu. Rozhodnutím ze dne 1. srpna 2003 proto společnosti Paderborner Brauerei vyměřil daň z alkoholu ve výši 182 141,49 eur za „malt beer base“ nakoupený v roce 2002 a třemi rozhodnutími ze dne 14. července 2003 daň ve výši 136 350,74 eur za „malt beer base“ nakoupený 6. a 23. června 2003.
- 24 Rozhodnutím ze dne 19. června 2009 celní orgán zamítl odvolání podané společností Paderborner Brauerei proti těmto rozhodnutím. Společnost Paderborner Brauerei proto podala žalobu k Finanzgericht Düsseldorf.
- 25 V rámci sporu v původním řízení společnost Paderborner Brauerei zejména tvrdí, že „malt beer base“ nesmí být zařazen do čísla 2208 KN. Tvrdí, že nebyl připraven destilací ani přidáním různých aromatických látek nebo cukrů. Jedná se spíše o výrobek

získaný kvašením (fermentací), který byl v ostatních členských státech zařazen do čísla 2203 KN. Zboží bylo vyrobeno ze sladu a jakožto meziprodukt slouží k výrobě lehkého nápoje na bázi piva. Číslo 2203 KN podle žalobkyně nestanoví, že toto zboží musí být nápojem k přímé spotřebě.

26 Hauptzollamt Bielefeld žalobu zpochybnil a setrvává na svém názoru, že „malt beer base“ musí být zařazen do čísla 2208 KN.

27 V tomto kontextu se Finanzgericht Düsseldorf rozhodl přerušit řízení a podat Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být [KN] ve znění nařízení Komise (ES) č. 2031/2001 ze dne 6. srpna 2001, [kterým se mění příloha I nařízení (EHS) č. 2658/87] (Úř. věst. L 279, s. 1), a ve znění nařízení Komise (ES) č. 1832/2002 ze dne 1. srpna 2002 [...] (Úř. věst. L 290, s. 1) vykládána v tom smyslu, že zboží označené jako „malt beer base“, jež má objemový obsah alkoholu 14 % a bylo vyrobeno z vařeného piva, které bylo vyčištěno a podrobeno ultrafiltraci, kterou byl snížen obsah takových přísad, jako jsou hořké látky a proteiny, je nutné zařadit do čísla 2208?“

### **K předběžné otázce**

28 Nejprve je třeba uvést, že znění KN rozhodné ve věci v původním řízení je podle článku 26 směrnice 92/83 znění uvedené v nařízení č. 2587/91, jež bylo platné ke dni přijetí uvedené směrnice, a nikoli znění uvedené v nařízeních č. 2031/2001 a č. 1832/2002, na která předkládající soud odkazuje ve své předběžné otázce.

- 29 Podle společnosti Paderborner Brauerei musí být „malt beer base“, jakožto pivo získané kvašením (fermentací), jež bylo podrobeno fyzikální filtraci, zařazen do čísla 2203 KN, jelikož kvasný proces je rozhodujícím kritériem pro zařazení. K zařazení do čísla 2208 KN chybí podle jejího názoru destilace, která je nutným výrobním postupem. K tomu, aby se jednalo o ethylalkohol, vysvětlivka k HS týkající se čísla 2208 KN navíc vyžaduje, aby ethylalkohol „neobsahoval složky dodávající aroma“, zatímco „malt beer base“ má chuť, a tedy aroma.
- 30 Řecká a nizozemská vláda, jakož i Komise jsou naopak toho názoru, že „malt beer base“ musí být zařazen do čísla 2208 KN.
- 31 V tomto ohledu je třeba připomenout ustálenou judikaturu, podle níž je třeba za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám (viz zejména rozsudky ze dne 18. července 2007, *Olicom*, C-142/06, Sb. rozh. s. I-6675, bod 16, a ze dne 20. května 2010, *Data I/O*, C-370/08, Sb. rozh. s. I-04401, bod 29).
- 32 Vysvětlivky ke KN vyhotovené Komisí a vysvětlivky k HS vypracované v rámci SCO podstatným způsobem přispívají k výkladu významu jednotlivých sazebních čísel, aniž jsou však právně závazné (výše uvedené rozsudky *Olicom*, bod 17, a *Data I/O*, bod 30).
- 33 Z vysvětlivek k HS týkajících se čísla 2203 KN v projednávané věci vyplývá, že pivo musí být považováno za alkoholický nápoj. Klasifikace výrobku jakožto „nápoje“ ve smyslu KN závisí na jeho kapalně povaze a jeho určení k lidské spotřebě (rozsudek ze dne 26. března 1981, *Ritter*, 114/80, *Recueil*, s. 895, bod 9).

- 34 Přitom podle toho, co uvádí předkládající soud, „malt beer base“ není konečným výrobkem určeným ke spotřebě, ale meziproduktem používaným k výrobě míchaného nápoje pod názvem „Salitos Ice“. I když je tedy „malt beer base“ kapalný a vhodný k lidské spotřebě v tom smyslu, že je pitný, není nicméně jakožto meziprodukt primárně určen k lidské spotřebě. Vzhledem k tomu, že tento výrobek není spotřebitelem prodáván jako konečný výrobek, nelze jej považovat za alkoholický nápoj.
- 35 Vysvětlivka k HS týkající se čísla 2208 naproti tomu výslovně uvádí, že toto číslo obsahuje rovněž ethylalkohol, ať již je určen k lidské spotřebě, nebo průmyslovému využití. Skutečnost, že „malt beer base“ je pouze meziproduktem, nevede tedy k jeho vyloučení z tohoto čísla.
- 36 I když platí, že vysvětlivky ke KN týkající se čísla 2208 vyloučí z tohoto čísla alkoholické nápoje vyráběné kvašením (fermentací), v projednávané věci stačí připomenout, že se toto nemůže „malt beer base“ jakožto meziprojektu týkat, neboť jak vyplývá z bodu 34 tohoto rozsudku, nejedná se o alkoholický nápoj.
- 37 „Malt beer base“ není každopádně vyráběn pouhým kvašením (fermentací), ale je poté podroben ultrafiltraci. V důsledku tohoto dalšího zpracování ztrácí dotčený výrobek, jež je vyroben z vařeného piva, zvláštní objektivní vlastnosti a charakteristiky piva. Vizuálně se pivo nepodobá a nemá ani jeho zvláštní hořkou chuť. Podle toho, co uvádí předkládající soud, „malt beer base“ je bezbarvou a jasnou kapalinou s pachem alkoholu a nahořklou chutí, která má objemový obsah alkoholu 14% a používá se k výrobě míchaného nápoje pod názvem „Salitos Ice“. Tyto objektivní charakteristiky a vlastnosti neodpovídají objektivním charakteristikám a vlastnostem piva spadajícího pod číslo 2203 KN, ale odpovídají naopak objektivním charakteristikám a vlastnostem ethylalkoholu, který spadá pod číslo 2208, nebo se jim v každém případě podobají.

- 38 Konečně je ohledně argumentu společnosti Paderborner Brauerei, podle kterého vysvětlivka k HS týkající se čísla 2208 uvádí, že ethylalkohol nemá žádné aroma, zatímco „malt beer base“ má zápach alkoholu a nahořklou chuť, třeba především uvést, že v tomto ohledu existuje určitý jazykový rozpor mezi francouzským a anglickým zněním, tedy úředními zněními vysvětlivek k HS.
- 39 Ani jedno z těchto dvou znění uvedené vysvětlivky nicméně k tomu, aby mohl být výrobek klasifikován jako ethylalkohol, nevyžaduje absolutní neexistenci chuti a aromatu. Konkrétně, podle těchto znění se ethylalkohol od destilátů, likérů a veškerých lihových nápojů spadajících pod číslo 2208 KN odlišuje tím, že tyto výrobky obsahují aromatické látky nebo mají typické chuťové vlastnosti (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. května 1974, König, 185/73, Recueil, s. 607, bod 19).
- 40 Z toho vyplývá, že na rozdíl od posledně uvedených výrobků jsou chuť a aroma ethylalkoholu při zařazení výrobku do čísla 2208 KN neutrálními prvky. Skutečnost, že „malt beer base“ má zápach alkoholu a nahořklou chuť, tedy není na újmu jeho zařazení do tohoto čísla.
- 41 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět, že nařízení č. 2658/87 musí být vykládáno v tom smyslu, že taková kapalina, jako je kapalina dotčená v původním řízení označená názvem „malt beer base“, jež má objemový obsah alkoholu 14% a vyrábí se z vařeného piva, které bylo vyčištěno a poté podrobena ultrafiltraci, kterou byl snížen obsah přísad, jako jsou hořké látky a proteiny, musí být zařazena do čísla 2208 KN.

## K nákladům řízení

- 42 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 (osmý senát) rozhodl takto:

**Nařízení Rady (ES) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění nařízení Komise (EHS) č. 2587/91 ze dne 26. července 1991, musí být vykládáno v tom smyslu, že taková kapalina, jako je kapalina dotčená v původním řízení označená názvem „malt beer base“, jež má objemový obsah alkoholu 14 % a vyrábí se z vařeného piva, které bylo vyčištěno a poté podrobena ultrafiltraci, kterou byl snížen obsah přísad, jako jsou hořké látky a proteiny, musí být zařazena do čísla 2208 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I uvedeného nařízení, ve znění změn a doplňků.**

Podpisy.