



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

ze dne 12. prosince 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Nařízení (EHS) č. 2658/87 – Společný celní sazebník – Sazební zařazení zboží – Kombinovaná nomenklatura – Číslo 1516 – Tuky a oleje a jejich frakce – Rybí olej ve formě ethylesterů – Esterifikace mastných kyselin s etanolem – Prováděcí nařízení (EU) 2019/1661 – Platnost“

Ve věci C-388/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím rechtbank Noord-Holland (soud pro provincii Severní Holandsko, Nizozemsko) ze dne 27. června 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 27. června 2023, v řízení

Golden Omega S. A.

proti

Inspektor van de Belastingdienst/Douane, kantoor Rotterdam Rijnmond,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení: T. von Danwitz, místopředseda Soudního dvora, vykonávající funkci předsedy šestého senátu, A. Kumin (zpravodaj) a I. Ziemele, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Golden Omega: SA J. C. Lindsen a R. R. Ramautarsing, daňoví poradci,
- za nizozemskou vládu: M. K. Bulterman a J. M. Hoogveld, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: M. Salyková a F. van Schaik, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: nizozemština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká zaprvé výkladu čísla 1516 kombinované nomenklatury, která tvoří přílohu 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. 2018/1602 ze dne 11. října 2018 (Úř. věst. 2018, L 273, s. 1) (dále jen „KN“), jakož i zadruhé platnosti prováděcího nařízení Komise (EU) č. 2019/1661 ze dne 24. září 2019 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (Úř. věst. 2019, L 251, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Golden Omega SA a Inspecteur van de Belastingdienst/Douane kantoor Rotterdam Rijnmond (inspektor daňové správy/celní úřad Rotterdam Rijnmond, Nizozemsko) (dále jen „inspektor daňové správy“) ve věci sazebního zařazení rybího oleje ve formě ethylesterů s obchodním názvem „Fish Oil EE 1050“ v rámci KN.

Právní rámec

Mezinárodní právo

Harmonizovaný systém

- 3 Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží (dále jen „HS“) byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací (WCO), zřízenou Úmluvou o zřízení Rady pro celní spolupráci uzavřenou v Bruselu dne 15. prosince 1950. HS byl zaveden Mezinárodní úmluvou o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, která byla uzavřena v Bruselu dne 14. června 1983 [*Sbírka smluv Organizace spojených národů*, sv. 1503, s. 4, č. 25910 (1988)] a společně 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 98, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 288) (dále jen „Úmluva o HS“).
- 4 WCO schvaluje za podmínek stanovených v článku 8 Úmluvy o HS vysvětlivky a stanoviska k zařazení zboží přijaté Výborem pro HS, který byl zřízen článkem 6 této úmluvy.
- 5 Na základě čl. 3 odst. 1 písm. a) Úmluvy o HS se každá smluvní strana zavazuje, že budou její celní a statistické nomenklatury v souladu s harmonizovaným systémem zaprvé tím, že bude používat bez dodatků a změn všechna čísla a položky harmonizovaného systému, jakož i jejich číselné znaky, zadruhé tím, že bude používat všeobecná pravidla pro výklad HS, jakož i všechny poznámky k třídám, kapitolám, číslům a položkám a nebude měnit jejich rozsah, a zatřetí tím, že bude dodržovat číselné uspořádání HS.

Vysvětlivky zveřejněné WCO

6 Ve vysvětlivkách zveřejněných WCO, které se týkají kapitoly 15 HS, se uvádí:

„A) Tato kapitola zahrnuje:

- 1) Živočišné, rostlinné nebo mikrobiální tuky a oleje, surové, čištěné, rafinované nebo upravené určitým způsobem (např. vařené, sířené nebo hydrogenované).
- 2) Určité výrobky získané z tuků nebo olejů, zejména ty, které pocházejí z jejich štěpení, jako je surový glycerol.
- 3) Upravené jedlé tuky a oleje, jako je margarín.
- 4) Živočišné nebo rostlinné vosky.
- 5) Degras; zbytky po zpracování tukových látek nebo živočišných nebo rostlinných vosků.

Z této kapitoly jsou však vyloučeny:

[...]

- e) Mastné kyseliny, kyselé oleje z rafinace, mastné alkoholy, glycerol (jiné než surový glycerol), připravené vosky, léky, barvy, laky, mýdlo, voňavkářské, kosmetické nebo toaletní přípravky, sulfonované oleje nebo jiné výrobky získané z tukových látek třídy VI.

[...]

S výjimkou spermacetového oleje a jojobového oleje jsou živočišné, rostlinné nebo mikrobiální tuky a oleje estery glycerolu a mastných kyselin: zejména kyseliny palmitové, stearové a olejové.

[...]“

7 Vysvětlivky zveřejněné WCO, které se týkají čísla 1516 HS, uvádějí:

„[...]

Do tohoto čísla patří živočišné, rostlinné nebo mikrobiální tuky a oleje, které prošly níže uvedenou zvláštní chemickou přeměnou, ale nebyly dále upraveny.

Do tohoto čísla patří rovněž podobně zpracované frakce živočišných, rostlinných nebo mikrobiálních tuků a olejů.

[...]

B) Interesterifikované, reesterifikované nebo elaidinizované tuky a oleje.

- 1) Interesterifikované (nebo transesterifikované) oleje. Konzistenci oleje nebo tuku lze zvýšit tím, že se odpovídajícím způsobem změní poloha radikálů mastných kyselin v triglyceridech obsažených ve výrobku. Reakci a vytěšňování esterů lze stimulovat za pomoci katalyzátorů.

2) Reesterifikované tuky a oleje (také označované jako esterifikované) jsou triglyceridy získané přímou syntézou glycerolu se směsmi volných mastných kyselin nebo s kyselými oleji z rafinace. Poloha radikálů mastných kyselin v triglyceridech se liší od polohy běžně se vyskytující v přírodních olejích.

[...]

Stanoviska k sazebnímu zařazení přijatá Výborem pro HS

8 Stanovisko k sazebnímu zařazení 1516.10/1 přijaté Výborem pro HS na šedesátém prvním zasedání, které se konalo v březnu 2018, stanoví:

„1. Výrobek složený z 90 % reesterifikovaných triglyceridů mastných kyselin s vysokou koncentrací omega-3 EPA (kyselina eikosapentaenová) a DHA (kyselina dokosaheptaenová), získaný ze surového sardelového oleje. Zbývajících 10 % výrobku tvoří především mono- a diglyceridy. Výrobek obsahuje EPA (400 mg/g) a DHA (300 mg/g). Vitamín E (tokoferol) byl přidán do výrobku jako antioxidant. Při výrobě výrobku byl surový sardelový olej podroben procesům odkyselení, etanolové esterifikace, destilace, filtrace, bělení, reesterifikace a dezodorizace. Výrobek se dodává v sudech a používá se k výrobě potravinových doplňků.“

9 Stanovisko k sazebnímu zařazení 2106.90/36 přijaté Výborem pro HS na tomto šedesátém prvním zasedání, které se konalo v březnu 2018, uvádí:

„36. Výrobek složený z etylesterů mastných kyselin s vysokou koncentrací omega-3 EPA (kyselina eikosapentaenová) a DHA (kyselina dokosaheptaenová), získaný ze surového sardelového oleje. Vitamín E (tokoferol) byl přidán do výrobku jako antioxidant. Při výrobě výrobku byl surový sardelový olej podroben procesům odkyselení, etanolové esterifikace, destilace, filtrace, bělení a dezodorizace. Výrobek se dodává v sudech a používá se k výrobě potravinových doplňků.“

Unijní právo

Kombinovaná nomenklatura

10 Celní zařazení zboží dovezeného do Evropské unie se řídí KN. KN je založena na HS. KN přebírá čísla a šestimístné položky HS a pouze sedmá a osmá číslice tvoří její vlastní další třídění.

11 Všeobecná pravidla pro výklad KN, která jsou uvedena v příloze I části první hlavy I oddílu A nařízení č. 2658/87, 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.

[...]

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.“
- 12 Druhá část KN zahrnuje třídu III, která obsahuje kapitolu 15 nazvanou „Živočišné nebo rostlinné tuky a oleje a výrobky vzniklé jejich štěpením; upravené jedlé tuky; živočišné nebo rostlinné vosky“, jakož i oddíl IV, který obsahuje kapitolu 21, nadepsanou „Různé jedlé přípravky“.
- 13 Kapitola 15 KN zahrnuje následující čísla, položky a podpoložky:

„[...]

Kód KN	Popis zboží	Smluvní celní sazba (%)
[...]	[...]	[...]
1516	Živočišné nebo rostlinné tuky a oleje a jejich frakce, částečně nebo zcela hydrogenované, interesterifikované, reesterifikované nebo elaidinizované, též rafinované, ale jinak neupravené:	
1516 10	– Živočišné tuky a oleje a jejich frakce:	
1516 10 10	– –v bezprostředním obalu o čisté hmotnosti nepřesahující 1 kg	12,8
1516 10 90	– – ostatní	10,9
[...]	[...]	

[...]“

14 Kapitola 21 KN zahrnuje následující čísla, položky a podpoložky:

„[...]

Kód KN	Popis zboží	Smluvní celní sazba (%)
[...]	[...]	[...]
2106	Potravinové přípravky, jinde neuvedené ani nezahrnuté:	
[...]	[...]	[...]
2106 90	— ostatní:	
[...]	[...]	[...]
2106 90 92	– – – neobsahující mléčné tuky, sacharózu, isoglukózu, glukózu nebo škrob nebo obsahující méně než 1,5 % hmotnostních mléčných tuků, 5 % hmotnostních sacharózy nebo isoglukózy, 5 % hmotnostních glukózy nebo škrobu	12,8
[...]	[...]	[...]

[...]“

Prováděcí nařízení 2019/1661

15 Příloha prováděcího nařízení 2019/1661 je tvořena tabulkou rozdělenou do tří sloupců. Sloupec 1 této tabulky obsahuje popis uvedeného zboží, sloupec 2 přebírá zařazení tohoto zboží do KN a sloupec 3 upřesňuje odůvodnění takového zařazení. Pokud jde o podpoložku 2106 90 92 KN, tato tabulka stanoví:

„[...]

Popis zboží	Zařazení (kód KN)	Odůvodnění
(1)	(2)	(3)
Světle žlutý, tekutý výrobek sestávající z 93 % ethylesterů mastných kyselin a z 7 % oligomerů a parciálních glyceridů. Výrobek se vyrábí z rybího oleje druhů, jako je sardel obecná, sardinka obecná a makrela obecná. Výrobní proces zahrnuje rafinaci, hydrolýzu, ethylesterifikaci a frakcionaci. Při hydrolýze a ethylesterifikaci se triglyceridy přeměňují na ethylestery mastných kyselin. Výrobek je určen k dalšímu zpracování v potravinářském průmyslu, průmyslu krmiv a farmaceutickém průmyslu. Je zabalen a dodáván v ochranné atmosféře v ocelových sudech o obsahu 190 kg.	2106 90 92	Zařazení se zakládá na všeobecných pravidlech 1 a 6 pro výklad kombinované nomenklatury, na poznámce 1 b) ke kapitole 38 a na znění kódů KN 2106, 2106 90 a 2106 90 92. Zařazení do čísla 1516 je vyloučeno, neboť výrobek sestává převážně z ethylesterů získaných esterifikací mastných kyselin s ethanolem, a nikoli s glycerolem. Míra zpracování výrobku proto přesahuje to, co je povoleno v rámci čísla 1516, neboť uvedené číslo se vztahuje pouze na reesterifikované triglyceridy (viz rovněž vysvětlivky k harmonizovanému systému (HS) k číslu 1516, část B), bod 2). Ethylestery mastných kyselin navíc nejsou živočišné nebo rostlinné tuky a oleje (viz rovněž vysvětlivky k HS ke kapitole 15, všeobecné vysvětlivky, část (A), druhý odstavec). Zařazení výrobku do kapitoly 38 je vyloučeno, neboť výrobek má výživovou hodnotu a je používán při přípravě lidských potravin (viz poznámka 1 b) ke kapitole 38). Výrobek je proto třeba zařadit do kódu KN 2106 90 92 jako ostatní potravinové přípravky (viz rovněž stanovisko k sazebnímu zařazení HS 2106.90/3[6]).

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 Společnost Golden Omega prodává frakce rybího oleje, zejména ve formě ethylesterů, s obchodním názvem „Fish Oil EE 1050“ (dále jen „dotčený výrobek“).

- 17 Dne 25. listopadu 2019 vydal inspektor daňové správy společnosti Golden Omega závaznou informaci o sazebním zařazení zboží (dále jen „ZISZ“), jejímž předmětem byl dotčený výrobek a která byla platná v období od 25. listopadu 2019 do 24. listopadu 2022, ve které zařadil tento výrobek do podpoložky 2106 90 92 KN. Clo pro výrobky zařazené do této podpoložky činí 12,8 %.
- 18 Vzhledem k tomu, že společnost Golden Omega měla za to, že uvedený výrobek musí být podobně jako rybí olej ve formě triglyceridů zařazen do podpoložky 1516 10 90, s uplatněním cla ve výši 10,9 %, podala proti ZISZ z roku 2019 stížnost.
- 19 Rozhodnutím ze dne 28. února 2020 inspektor daňové správy tuto stížnost zamítl. Společnost Golden Omega tedy podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k rechtbank Noord-Holland (soud pro provincii Severní Holandsko, Nizozemsko), který je předkládajícím soudem.
- 20 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že dne 12. dubna 2016 vydal inspektor daňové správy společnosti Golden Omega první ZISZ, ve které zařadil dotčený výrobek do podpoložky 2106 90 92 KN. Společnost Golden Omega toto zařazení zpochybnila. Rozsudkem ze dne 3. prosince 2018 jí předkládající soud vyhověl, a tedy zrušil ZISZ vydanou v roce 2016 zejména s odůvodněním, že zpracování surového rybího oleje provedené touto společností je uvedeno ve znění čísla 1516 HS. V tomto rozsudku dospěl předkládající soud k závěru, že dotčený výrobek nelze zařadit do čísla 2106 HS, jelikož se na něj vztahuje číslo 1516 HS.
- 21 Tento soud rovněž upřesňuje, že inspektor daňové správy nepodal proti rozsudku ze dne 3. prosince 2018 odvolání. Kromě toho se tento inspektor po dohodě s Evropskou komisí rozhodl předložit věc Výboru pro celní kodex, pokud jde o zařazení dotčeného výrobku. Po tomto předložení věci bylo přijato prováděcí nařízení 2019/1661, které stanoví, že takový výrobek, jako je dotčený výrobek, musí být zařazen do podpoložky 2106 90 92.
- 22 Před předkládajícím soudem společnost Golden Omega tvrdí, že na základě všeobecných pravidel pro výklad KN musí být dotčený výrobek zařazen do čísla 1516 KN. V této souvislosti má za to, že tuky a oleje zahrnuté do tohoto čísla odpovídají živočišným tukům a olejům, ze kterých se tento výrobek skládá, a operace zpracování nebo přeměny uvedené v tomto čísle odpovídají operacím, kterými prošel uvedený výrobek, a to rafinaci, esterifikaci a frakci. Podle ní je irrelevantní, že tentýž výrobek nebyl esterifikován glycerolem, ale etanolem. Pokud jde o prováděcí nařízení 2019/1661, má za to, že Komise tím, že nedodržela právně závazné znění čísla 1516 KN, a tedy tím, že protiprávně změnila dosah tohoto čísla, překročila své pravomoci. Toto nařízení je tedy neplatné.
- 23 Předkládající soud sdílí stanovisko společnosti Golden Omega. Tento soud zejména uvádí, že vzhledem k tomu, že se číslo 1516 KN týká zpracování „esterifikací“, aniž rozlišuje podle typu alkoholu použitého k tomuto účelu, lze mít za to, že se toto číslo rovněž vztahuje na esterifikaci s ethanolem. Kromě toho, i když, jak vyplývá z vysvětlivek zveřejněných WCO a týkajících se kapitoly 15 HS, by bylo možné tvrdit, že ethylestery mastných kyselin nejsou z chemického hlediska živočišné tuky, takové zjištění neumožňuje vyloučit, že s ohledem na znění uvedeného čísla by ethylestery měly být zařazeny do téhož čísla. V této souvislosti tento soud uvádí, že vysvětlivky zveřejněné WCO, které jsou uvedeny v odůvodnění prováděcího nařízení 2019/1661, nejsou závazné, takže jim nelze přikládat rozhodující hodnotu.

24 Za těchto podmínek se Rechtbank Noord-Holland (soud pro provincii Severní Holandsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Musí být číslo 1516 [KN] vykládáno v tom smyslu, že obsahuje omezení, která mají vliv na způsob esterifikace živočišného oleje a látku, se kterou je tato esterifikace provedena, a pokud ano, v čem tato omezení spočívají?
- 2) Musí být takový živočišný olej, jako je rybí olej, esterifikován s glycerolem, aby spadal do čísla 1516?
- 3) Musí být takový živočišný olej, jako je rybí olej esterifikovaný s etanolem, vyloučen ze zařazení do čísla 1516?
- 4) Je pro odpovědi na výše uvedené otázky třeba posoudit, do jaké míry byl dotčený výrobek podroben zpracování uvedenému v čísle 1516, a pokud ano, na základě jakých kritérií je třeba toto posouzení provést?
- 5) Má odpověď na výše uvedené otázky vliv na platnost prováděcího nařízení [2019/1661], a pokud ano, jaký?“

K předběžným otázkám

- 25 Úvodem je třeba připomenout, že rozhoduje-li Soudní dvůr v řízení o předběžné otázce ve věci sazebního zařazení, spočívá jeho úloha spíše v tom, že předkládajícímu soudu objasňuje kritéria, jejichž použití mu umožní dotčené výrobky správně zařadit do KN, než v tom, že zařazení provede samotný Soudní dvůr. Toto zařazení je výsledkem čistě skutkového posouzení, které Soudnímu dvoru nepřísluší provádět v rámci řízení o předběžné otázce (rozsudek ze dne 15. června 2023, NOVA TARGOVSKA KOMPANIA 2004, C-292/22, bod 33 a citovaná judikatura).
- 26 Předkládajícímu soudu tedy přísluší provést zařazení dotčeného zboží s ohledem na odpovědi poskytnuté Soudním dvorem na položené otázky (rozsudek ze dne 15. června 2023, NOVA TARGOVSKA KOMPANIA 2004, C-292/22, EU:C:2023:492, bod 34 a citovaná judikatura).
- 27 Je třeba kromě toho podotknout, že podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátním soudem a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázky, které mu jsou položeny (rozsudek ze dne 15. června 2023, NOVA TARGOVSKA KOMPANIA 2004, C-292/22, EU:C:2023:492, bod 35 a citovaná judikatura).
- 28 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v rámci procesu výroby dotčeného výrobku se rafinovaný rybí olej, který má formu triglyceridů, zpracovává esterifikací na rybí olej ve formě ethylesterů. Předkládající soud v tomto ohledu vysvětluje, že rozdíl mezi těmito dvěma oleji se zakládá na druhu alkoholu spojujícího mastné kyseliny. Ve složení ethylesteru je použitým alkoholem ethanol, zatímco ve složení triglyceridu je použitým alkoholem glycerol. Tento soud rovněž uvádí, že se účastníci původního řízení shodují na zařazení rybího oleje ve formě triglyceridů do čísla 1516 KN.

- 29 V této souvislosti se předkládající soud svou první až čtvrtou otázkou táže Soudního dvora na to, jak je třeba vykládat číslo 1516 KN pro účely sazebního zařazení rybího oleje ve formě ethylesterů, získaného esterifikací mastných kyselin s etanolem, a pátou otázkou se Soudního dvora táže, zda je prováděcí nařízení 2019/1661 s ohledem na výklad tohoto čísla, který je třeba přijmout, platné.

K první až čtvrté otázce

- 30 Podstatou první až čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda číslo 1516 KN musí být vykládáno v tom smyslu, že se vztahuje na rybí olej ve formě ethylesterů, získaný esterifikací mastných kyselin s etanolem.
- 31 Je třeba připomenout, že podle všeobecného pravidla 1 pro výklad KN je pro sazební zařazení zboží do KN směrodatné znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám, přičemž názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační. Za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol je rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží třeba hledat obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním dotyčného čísla uvedené nomenklatury a poznámek ke třídám nebo kapitolám (rozsudek ze dne 5. září 2024, BIOR, C-344/23, EU:C:2024:696, bod 65 a citovaná judikatura).
- 32 Podle znění čísla 1516 KN toto číslo zahrnuje „živočišné nebo rostlinné tuky a oleje a jejich frakce, částečně nebo zcela hydrogenované, interesterifikované, reesterifikované nebo elaidinizované, též rafinované, ale jinak neupravené“. Jak uvedla Komise, taková formulace znamená, že výrobky spadající do tohoto čísla mohou být považovány za tuky nebo oleje nebo frakce těchto tuků nebo olejů.
- 33 V tomto ohledu je třeba uvést, že KN ani její vysvětlivky nedefinují pojem „tuky a oleje“.
- 34 V tomto kontextu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je třeba význam a dosah pojmů, které unijní právo nijak nedefinuje, určit podle jejich obvyklého významu v běžném jazyce s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, jež sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí (rozsudek ze dne 25. května 2023, Danish Fluid System Technologies, C-368/22, EU:C:2023:427, bod 40 a citovaná judikatura).
- 35 Pokud jde o obvyklý význam pojmů „tuky a oleje“ v běžném jazyce, z několika slovníků vyplývá, že ve francouzském, německém a anglickém jazyce jsou tyto pojmy obecně definovány jako tukové látky živočišného nebo rostlinného původu, tvořené převážně glyceridy, to znamená estery glycerolu ve spojení s mastnými kyselinami.
- 36 Taková definice je kromě toho podpořena vysvětlivkami zveřejněnými WCO a týkajícími se kapitoly 15 HS. Tyto vysvětlivky totiž upřesňují, že „s výjimkou spermacetového oleje a jojobového oleje jsou živočišné, rostlinné nebo mikrobiální tuky a oleje estery glycerolu a mastných kyselin“.
- 37 V tomto ohledu je třeba uvést, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že navzdory tomu, že vysvětlivky k HS nejsou závazné, jsou důležitými nástroji k zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a jako takové poskytují užitečné informace pro jeho výklad (rozsudek ze dne 5. září 2024, BIOR, C-344/23, EU:C:2024:696, bod 66 a citovaná judikatura).

- 38 Z výše uvedených úvah vyplývá, že charakteristickým rysem tuků a olejů je to, že sestávají především z esterů glycerolu a mastných kyselin ve formě triglyceridů. Proto se číslo 1516 KN nevztahuje na výrobek tvořený především ethylestery, které jsou syntetizovanými estery získanými z etanolu a mastných kyselin.
- 39 Kromě toho znění tohoto čísla stanoví, že živočišné nebo rostlinné tuky a oleje a jejich frakce mohou být „částečně nebo zcela hydrogenované, interesterifikované, reesterifikované nebo elaidinizované, též rafinované, ale jinak neupravené“. Toto číslo tak zahrnuje živočišné, rostlinné nebo mikrobiální tuky a oleje, které prošly zvláštní chemickou přeměnou takových druhů, jaké jsou uvedeny v uvedeném čísle, ale nebyly jinak upraveny.
- 40 Pokud jde o postupy interesterifikace a reesterifikace olejů a tuků, které jsou relevantní ve věci v původním řízení, vysvětlivky zveřejněné WCO a týkající se čísla 1516 HS upřesňuje, v čem spočívá chemická přeměna získaná za pomoci těchto postupů.
- 41 Část B bod 1 těchto vysvětlivek tak u „interesterifikovaných (nebo transesterifikovaných) olejů“ uvádí, že „konzistenci oleje nebo tuku lze zvýšit tak, že se odpovídajícím způsobem změní poloha radikálů mastných kyselin v triglyceridech obsažených ve výrobku. Reakci a vytěsňování esterů lze stimulovat za pomoci katalyzátorů.“
- 42 Pokud jde o „reesterifikované tuky a oleje (také označované jako esterifikované)“, část B bod 2 uvedených vysvětlivek uvádí, že „jsou triglyceridy získané přímou syntézou glycerolu se směsí volných mastných kyselin nebo s kyselými oleji z rafinace. Poloha radikálů mastných kyselin v triglyceridech se liší od polohy běžně se vyskytující v přírodních olejích“.
- 43 Ze stejných vysvětlivek tedy vyplývá, že výrobky, které jsou výsledkem těchto chemických postupů, jsou vždy triglyceridy. Proto musí tyto výrobky k tomu, aby mohly poté, co prošly takovými postupy, spadat do čísla 1516 KN, stále odpovídat definici „tuků a kyselin“, uvedené v bodě 38 tohoto rozsudku, a musí tedy být složeny především z esterů glycerolu a mastných kyselin ve formě triglyceridů. Výrobek, který se po esterifikaci skládá převážně z ethylesterů, proto nemůže spadat do uvedeného čísla.
- 44 Takový výklad je kromě toho podpořen stanoviskem k sazebnímu zařazení přijatými Výborem pro HS na šedesátém prvním zasedání konaném v březnu 2018. Stanovisko k sazebnímu zařazení 1516.10/1 schválené WCO upřesňuje, pokud jde o živočišné tuky a oleje a jejich frakce, že výrobek, který má být zařazen do čísla 1516 HS, se skládá zejména z 90 % reesterifikovaných triglyceridů mastných kyselin. Naproti tomu podle stanoviska k sazebnímu zařazení 2106.90/37 schváleného WCO musí být výrobek sestávající z ethylesterů mastných kyselin zařazen do čísla 2106 HS.
- 45 V tomto ohledu je třeba připomenout, že ačkoliv stanoviska WCO zařazující zboží do HS nejsou právně závazná, představují z hlediska zařazení tohoto zboží do KN důležité informace pro výklad dosahu jednotlivých čísel a položek KN (rozsudek ze dne 16. listopadu 2023, Viterra Hungary, C-366/22, EU:C:2023:876, bod 35 a citovaná judikatura).
- 46 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první až čtvrtou otázku odpovědět tak, že číslo 1516 KN musí být vykládáno v tom smyslu, že se nevztahuje na rybí olej ve formě ethylesterů, získaný esterifikací mastných kyselin s etanolem.

K páté otázce

- 47 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda s ohledem na výklad čísla 1516 KN přijatý v odpovědi na první až čtvrtou otázku musí být prováděcí nařízení 2019/1661 považováno za platné.
- 48 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v rámci sporu v původním řízení není zpochybňováno, že vlastnosti dotčeného výrobku jsou totožné s vlastnostmi výrobku popsaného ve sloupci 1 tabulky uvedené v příloze tohoto prováděcího nařízení.
- 49 Komise odůvodnila zařazení výrobku uvedeného v uvedeném prováděcím nařízení do podpoložky 2106 90 92 KN tím, že mimo jiné upřesnila, že „[z]ařazení do čísla 1516 [KN] je vyloučeno, neboť výrobek sestává převážně z ethylesterů získaných esterifikací mastných kyselin s ethanolem, a nikoli s glycerolem. Míra zpracování výrobku proto přesahuje to, co je povoleno v rámci čísla 1516, neboť uvedené číslo se vztahuje pouze na reesterifikované triglyceridy.“ Totéž prováděcí nařízení odkazuje v posledně uvedeném ohledu na vysvětlivky zveřejněné WCO a týkající se čísla 1516 HS, části B bodu 2.
- 50 Kromě toho prováděcí nařízení 2019/1661 uvádí, že „ethylestery mastných kyselin nejsou živočišné nebo rostlinné tuky a oleje“ a odkazuje v tomto ohledu na vysvětlivky zveřejněné WCO a týkající se kapitoly 15 HS, všeobecné vysvětlivky, část A druhý odstavec.
- 51 S ohledem na odpověď na první až čtvrtou otázku jsou tedy odůvodnění týkající se zařazení výrobku, na který se vztahuje toto prováděcí nařízení, jakož i samotné toto zařazení v souladu s výkladem čísla 1516 KN, který je třeba přijmout.
- 52 Z toho vyplývá, že Komise přijetím uvedeného prováděcího nařízení nezměnila obsah ani dosah tohoto čísla, a tudíž nepřekročila své pravomoci.
- 53 Proto je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že přezkum předběžných otázek neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost prováděcího nařízení 2019/1661.

K nákladům řízení

- 54 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 (šestý senát) rozhodl takto:

- 1) **Číslo 1516 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, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2018/1602 ze dne 11. října 2018,**

musí být vykládáno v tom smyslu, že

se nevztahuje na rybí olej ve formě ethylesterů, získaný esterifikací mastných kyselin s etanolem.

- 2) **Přezkum předběžných otázek neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost prováděcího nařízení Komise (EU) 2019/1661 ze dne 24. září 2019 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury.**

Podpisy