



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **NORMA, k. s.**, se sídlem Platněřská 2, Praha 1, zastoupena JUDr. Ladislavem Břeským, advokátem se sídlem Botičská 4, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 14580/2016-900000-304.2, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 1. 2017, č. j. 50 Af 8/2016 - 64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci a rekapitulace řízení

[1] Dne 15. 7. 2014 provedl Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „celní úřad“) místní šetření v provozovně žalobkyně, během kterého zjistil skladování vybraných výrobků nabízených k prodeji, a to alkoholických nápojů (lihovitost 21 %) označených *Barmańska Kirsch* (3 ks lahví po 0,5 l) a *Barmańska Zitronen* (6 ks lahví po 0,5 l). Celní úřad tyto výrobky na místě zajistil, neboť na dokladu předloženém během místního šetření byla podle celního úřadu uvedena nesprávná výše spotřební daně. O zajištění vybraných výrobků vydal rozhodnutí dne 18. 7. 2014 (č. j. 46222-3/2014-520000-32.3).

[2] Rozhodnutím ze dne 1. 9. 2014, č. j. 46222-5/2014-520000-32.3, pak celní úřad podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) rozhodl o propadnutí vybraných výrobků – lihovin, zajištěných rozhodnutím ze dne 18. 7. 2014, neboť bylo v průběhu řízení zjištěno, že žalobkyně s těmito vybranými výrobky nakládala způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních (údaje uvedené na dokladech byly nesprávné nebo nepravdivé).

[3] Proti rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví popsaným rozhodnutím zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“).

[5] Krajský soud nepřisvědčil názoru žalobkyně, že vybrané výrobky nejsou lihoviny. Celní orgány vycházely z údajů na etiketě, z popisu zhotoveného výrobcem, výsledků analýzy Celně technické laboratoře a posudku předloženého žalobkyní. Žalovaný se zabýval tím, zda oba alkoholické nápoje dolihováním ztratily svůj charakter fermentovaného nápoje (vedle dolihování žalovaný zohlednil též doslazení a přidání dalších látek – např. arómat a barviv) a dospěl k závěru, že se nejedná o původní fermentovaný vinný nápoj. Tvrzení výrobce o tom, že pro výrobu obou alkoholických nápojů použil přísady schválené pro použití v nápojích na bázi ovocného vína, ještě dle krajského soudu neznamená, že po úpravě výrobku se z původního kvašeného nápoje nestala lihovina. Z údajů o barvě a pachu nápoje podle výsledku laboratorní analýzy nelze dovodit, že zůstal zachován vzhled, průhlednost a vůně původního fermentovaného nápoje. Alkoholický nápoj *Barmańska Zitronen* neobsahuje žádnou citrónovou šťávu, ale pouhé aroma, přičemž původní barva fermentovaného nápoje vzniklého kvašením třešní byla odstraněna. Již jen z toho důvodu si právě uvedený produkt nemohl zachovat chuť původního fermentovaného nápoje.

[6] Dle krajského soudu je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že se žalovaný obeznámil s rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ze dne 7. 5. 2009, *Siebrand*, věc C-150/08 (dále jen „rozsudek ve věci *Siebrand*“), a s ohledem na tento rozsudek se zabýval v zájmu podřazení alkoholických nápojů příslušnému číslu kombinované nomenklatury (dále též „KN“) vlastnostmi těchto nápojů. Zařazení nápoje pod položku 2206 KN přidání alkoholu nebrání, avšak pouze za situace, že tyto nápoje si zachovaly charakteristické rysy produktů kvašených nápojů. Právě tento druhý předpoklad dle krajského soudu splněný není právě proto, že tyto výrobky byly dále upravovány, byly barveny, případně odbarveny, doslazeny, byla přidána aroma. Tím pozbyly charakter původního kvašeného nápoje, což brání podřadit dané nápoje položce 2206 KN ve smyslu uvedeného rozsudku SDEU.

[7] Krajský soud dále uvedl, že porovnání charakteru výrobku před a po dolití ethanolu nebylo zapotřebí, protože z analýzy celně technické laboratoře je zcela zjevné, že tu nejde o pouhý rozdíl v obsahu objemu alkoholu, tak jak se tvrdí v žalobě. Po skončení procesu fermentace došlo k další úpravě přidáním cukru, arómat a barviv. *Barmańska Zitronen* pak předpokládala odbarvení původního fermentovaného nápoje. Žalovaný návrh

na doplnění dokazování v tomto směru zamítl a své stanovisko k tomuto důkaznímu návrhu v odůvodnění rozhodnutí uvedl. Ani krajský soud nepřisvědčil názoru žalobkyně, že takový důkaz byl zapotřebí provést v zájmu zjištění skutkového stavu právě se zřetelem k tomu, jak probíhala výroba alkoholických nápojů, kdy k dalším úpravám došlo poté, co proces fermentace byl ukončen a všechny přidané látky ve svém souhrnu způsobily, že byl vytvořen chuťově zcela jiný produkt, než jaký vzešel z fermentačního procesu.

[8] Na zjištění celních orgánů o tom, že oba alkoholické nápoje změnilly chuť, vůni a vzhled původního kvašeného nápoje, nemůže podle krajského soudu nic změnit ani posudek Biotechnologického ústavu zemědělskopotravinářského průmyslu prof. W. D. Výsledky zkoušky ústavu podávajícího posudek se neodlišují od toho, co bylo obsaženo v analýze celně technické laboratoře.

[9] Celní orgány nepochybily při zařazení daných alkoholických nápojů pod příslušné číslo kombinované nomenklatury. Argumentuje-li žalobkyně tím, že produkt se zařazuje podle materiálu, který dává výrobku podstatný charakter, pak krajský soud připomněl, že takový nápoj musí současně zachovat charakter fermentovaného nápoje. V projednávané věci není sporné, že alkohol obsažený ve výrobku pochází ve větším množství z fermentačního procesu, nikoli z dolihování, avšak pro podřazení výrobku je rozhodná právě skutečnost, že nápoje změnilly své vlastnosti právě až po dokončení fermentačního procesu. Ze závazných informací o sazebním zařazení zboží (ZISZ) předložených jak žalobkyní, tak žalovaným, je dle krajského soudu zjevné, že umožňují podřazení alkoholických nápojů s ovocnými příchutěmi, nejen pod položku 2206 KN, ale též pod 2208 KN. Nenastala proto situace, kdy v rámci jednoho trhu dochází k rozdílnému podřazování alkoholických nápojů pod sazební zařazení.

[10] Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyní nabízené a skladované vybrané výrobky byly lihovinami a podléhaly zdanění spotřební daně z lihu. Údaj o výši spotřební daně v dokladu o dopravě byl nesprávný, a byly proto splněny podmínky pro propadnutí věci podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Krajský soud tedy v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[12] Jedním z podstatných důkazů o nesprávném celním zařazení vybraných výrobků byla analýza Celně technické laboratoře. Stěžovatelka s tímto posudkem nesouhlasila a měla zájem nechat vypracovat revizní posudek. V České republice však neexistuje žádný znalec či znalecký ústav, který by takový revizní posudek zpracoval. Tím dochází ke krácení stěžovatelčiných procesních práv.

[13] Stěžovatelka předložila zprávu o zkouškách vybraných výrobků vyhotovenou Biotechnologickým ústavem zemědělsko-potravinářského průmyslu prof. W. D. ze 7. 10. 2015, která potvrdila, že zkoumaný výrobek se považuje za vinařský. Správní orgány ani krajský soud však na tyto výsledky nebraly zřetel

[14] Stěžovatelka dále namítá čtyři dílčí nesprávné závěry správních orgánů a krajského soudu.

[15] Stěžovatelka uvádí, že vysvětlivky k číslům 2206 0051 až 2206 0089 KN připouštějí i doslazení nápoje (*Kvasný (fermentační) proces obvykle začíná přidáním kvasnic. Před nebo během kvašení (fermentace) se také může přidávat cukr. Výrobek, získaný tímto způsobem, může být nakonec oslazen, obohacen alkoholem a smíchán*). Dle názoru stěžovatelky nelze ze skutečnosti, zda byl do kvasného výrobku přidán cukr, bez ohledu na jeho množství a další přídavky, bez dalšího vyvozovat závěr o špatném celním zařazení vybraného výrobku. Závěr správních orgánů a krajského soudu, že přidáním sacharózy po fermentaci ztrácí výrobek charakter fermentovaného nápoje je tudíž zjevně nesprávný.

[16] Dle stěžovatelky správní orgány nesprávně označily vybraný výrobek Barmańska Zitronen jako likér, a to s ohledem na definici likéru v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 110/2008 ze dne 15. ledna 2008 o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení lihovin a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 1576/89.

[17] Stěžovatelka souhlasí s konstatováním žalovaného, že pro rozhodnutí o správném celním zařazení je nutné vycházet z rozsudku SDEU ve věci *Siebrand* a z pokynů při zařazování, které jsou v odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedeny. S ohledem na rozdílnost posuzovaných nápojů co do jejich složení však nelze z tohoto rozhodnutí vycházet v otázkách závěru o špatném celním zařazení vybraných výrobků. V případě řešeném SDEU měly konečné produkty skutečný obsah alkoholu 14,5 %, z čehož pouze 2,5 % z fermentovaného jablečného vína a 12 % z přidaného destilátu, zatímco nápoje Barmańska mají obsah alkoholu 21 %, z čehož 12 – 14 % připadá na alkohol vzniklý fermentací a pouze 7 – 9 % na ethylový alkohol.

[18] Stěžovatelka dále nesouhlasí s argumentací celního úřadu, který odkazuje na rozhodnutí WCO k sazebnímu zařazení zboží přijatému na 41. zasedání VHS v březnu 2008, neboť v rozhodnutí posuzovaný nápoj Taimbe a Barmańska mají zcela rozdílnou charakteristiku.

[19] Stěžovatelka závěrem zdůrazňuje, že u vybraných výrobků je nutno vycházet z toho, že sestávají z různých materiálů (fermentovaný alkohol a ethylový alkohol). V tom případě je třeba použít pro účely zařazení všeobecné pravidlo pro výklad kombinované nomenklatury číslo 3b) – Směsi, které nelze zařadit podle pravidla 3a), se zařadí podle materiálu, který jim dává podstatný charakter, lze-li takový materiál nebo složku určit. Materiál, který dává vybraným výrobkům jejich podstatný charakter je ten, který ovlivňuje jejich celkovou vůni a chuť. Pokud je materiálem, který dává výrobkům podstatný charakter, fermentovaný alkohol, pak je třeba zařadit výrobky do položky 2206 kombinované nomenklatury.

[20] Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že Celně technická laboratoř neurčuje celní sazební zařazení. Otázka sazebního zařazení je otázkou právní, k němuž není laboratoř (která pouze provádí laboratorní analýzu) příslušná. Pokud se tedy stěžovatelka obrátila na znalecký ústav s požadavkem na vydání posudku ve věci sazebního zařazení, je skutečně možné, že byla ve svém požadavku neúspěšná. V České republice se nachází několik laboratoří, které provádí testování potravinářských výrobků.

[22] Žalovaný se zabýval stěžovatelkou předloženou zprávou zpracovanou Biotechnologickým ústavem zemědělsko-potravinářského průmyslu. Dospěl k závěru, že tato zpráva nebyla způsobilá vyvrátit názor celních orgánů o povaze vybraných výrobků značky Barmańska coby lihovin. Ve vztahu k námitkám ohledně sazebního zařazení žalovaný odkazuje na své rozhodnutí, kde je vysvětleno, na základě jakých skutečností dospěl k názoru, že se jedná o lihoviny (např. proces výroby a fermentace, výsledky laboratorní analýzy, údaje na etiketě atd.). Dle žalovaného bylo v řízení dostatečně prokázáno a odůvodněno, že výrobek značky Barmańska si vlastnosti původního fermentovaného nápoje nezachoval, a proto nemůže být sazebně zařazen do položky 2206 kombinované nomenklatury.

[23] Žalovaný se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a konstatuje, že je podána včas, osobou řádně zastoupenou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) a míří proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

[25] Před věcným vypořádáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitky rekapitulované v bodech [12], [15], [16] a [18] tohoto rozsudku stěžovatelka neuplatnila jako důvody žalobní, ačkoli tak učinit mohla. V tomto rozsahu je tedy kasační stížnost podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[26] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu zbývajících kasačních námitek a neshledal přitom vady, ke kterým musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

III.a Relevantní právní rámec

[28] Při hodnocení předloženého případu vycházel Nejvyšší správní soud zejména z následující relevantní právní úpravy:

[29] Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních se na daňovém území České republiky prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).

[30] Podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních „[n]ejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo není-li prokázáno oprávněné nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně, správce daně tyto vybrané výrobky zajistí, jestliže a) jsou skladovány bez dokladu uvedeného v § 5, b) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo c) doklad uvedený v písmenu a) je pozměněný nebo padělaný.

[31] Podle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních „správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2“. Podle § 42d odst. 1 písm. a) téhož zákona „pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám“.

[32] Předmětem daně z lihu je podle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních „líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu“.

[33] Předmětem daně z vína a meziproductů pak podle § 93 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou „vína a fermentované nápoje (dále jen "vína") a meziproducty uvedené pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, které obsahují více než 1,2 % objemových alkoholu, nejvýše však 22 % objemových alkoholu“. Meziproductem zákon o spotřebních daních rozumí (§ 93 odst. 4) „všechny výrobky, které jsou uvedené pod kódy nomenklatury 2204, 2205 a 2206, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, ale nepřesahuje 22 % objemových, které nejsou šumivým ani tichým vínem nebo nepodléhají dani z piva“.

[34] V úvahu je třeba vzít též § 3 písm. o) zákona o spotřebních daních, podle nějž „je kódem nomenklatury číselné označení vybraných výrobků uvedené v Nařízení Rady o tarifu, statistické nomenklatuře a Společném celním tarifu, ve znění platném k 1. lednu 2002“.

[35] Zde zákon o spotřebních daních odkazuje na Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „nařízení o celním sazebníku“), které zavádí nomenklaturu zboží nazvanou „kombinovaná nomenklatura“, která se zakládá na harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „harmonizovaný systém“). Byť je toto nařízení primárně určeno pro stanovení celní sazby zboží, popis a číselné označování zboží v kombinované nomenklatuře využívají i jiné předpisy (zde v oblasti spotřebních daní).

[36] Kombinovaná nomenklatura je v příloze I tohoto nařízení, která je každoročně k 1. lednu daného roku obměňována v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti. V nyní

projednávaném případě je relevantní příloha I nařízení o celním sazebníku ve znění účinném k 1. 1. 2002 (srov. § 3 písm. o) zákona o spotřebních daních).

[37] V úvodu přílohy I lze nalézt Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, která stanoví, že „zařazení zboží do kombinované nomenklatury 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...*, (3b) *Zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit prima facie do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto: b) směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit. (...)* (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.*“

[38] Část druhá přílohy I obsahuje celní sazebník rozřazující jednotlivé druhy zboží do tříd. Třída IV nazvaná „*Výrobky potravinářského průmyslu; nápoje, lihoviny a ocet; tabák a vyrobené tabákové náhražky*“ obsahuje několik kapitol, mezi nimi i kapitolu 22 – „*Nápoje, lihoviny a ocet*“.

[39] Číslo 2206 00 v kapitole 22 pak odpovídá zboží „*Ostatní kvašené (fermentované) nápoje (například jablečné víno, bruskové víno, medovina); směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené ani nezahrnuté*“.

[40] Číslo 2208 00 v kapitole 22 odpovídá zboží: „*Etylalkohol nedenaturovaný s obsahem alkoholu nižším než 80 % obj.; destiláty, likéry a jiné lihové nápoje*“.

III.b Skutkové okolnosti

[41] V nyní souzené věci stěžovatelka vybrané výrobky zajištěné během místního šetření dopravovala z Polska v režimu podmíněného osvobození od daně s tím, že tyto výrobky deklarovala a danila jako meziprodukt čísla 2206 KN (daň z vína a meziproduktů). Naopak celní úřad a žalovaný měli za to, že jde o líc spadající pod číslo 2208 KN. Stěžovatelka tak dle celního úřadu neposkytla dokumenty prokazující správné zdanění vybraných výrobků.

[42] Pro posouzení věci jsou dále podstatné následující skutečnosti plynoucí ze správního spisu (jde o skutečnosti mezi stranami nesporné).

[43] Vybrané zajištěné a propadnuté výrobky *Barmańska Kirsch* a *Barmańska Zitronen* jsou alkoholické nápoje obsahující 21 % obj. alkoholu o objemu 0,5 l (distribované v úzkohrdlé skleněné lahvi uzavřené hliníkovým šroubovacím uzávěrem). Dle informací na obalu je složení výrobku *Barmańska Kirsch* následující: alkoholický nápoj na bázi višňového vína, cukr, alkohol, antokyany E163, višňové aroma, regulátor kyselosti:

kyselina citrónová, citrónové aroma, konzervant: disiřičitan sodný E223. U výrobku *Barmańska Zitronen* pak obal deklaruje toto složení: alkoholický nápoj na bázi ovocného vína, cukr, alkohol, koncentrát citrónové šťávy, regulátor kyselosti: kyselina citrónová, citrónové aroma, kalidlo, konzervant: disiřičitan sodný E223. Na etiketě obou výrobků je pak dále uvedeno: *Barmańska – ideální kombinace alkoholu a harmonické ovocné chuti dělá z Bramaňské příjemný nápoj. Nejlepší je dobře chlazený a čistý s ledem nebo jako long drink.*

[44] Z Protokolů o zkoušce vyhotovených Celně technickou laboratoří dne 25. 7. 2014 dále plyne, že u obou výrobků byl ke kvasnému ethanolu nejpravděpodobněji z višně přidán kvasný etanol z kukuřice; minimální podíl kukuřičného škrobu je 45 % (resp. 44 % u *Barmańska Zitronen*). Obsah cukru ve vzorku je $(97,3 \pm 1,8)$ g/l, resp. $(106,3 \pm 1,8)$ g/l u výrobku *Barmańska Zitronen*, vyjádřeno jako invertní cukr.

[45] Stěžovatelka popisuje výrobní proces vybraných výrobků takto:

[46] Vybrané výrobky jsou vyráběny alkoholovou fermentací zahuštěné ovocné šťávy pomocí cukru, glukózového a fruktózového sirupu, droždí, vody, kultury a potravinářských kyselin. Po procesu fermentace je produkt podroben odstředění a následně procesu stabilizace (čření). Do poloproduktu získaného tímto způsobem s obsahem alkoholu 12 – 14 obj. % jsou přidány složky (arómata a/nebo ovocné šťávy) za tím účelem, aby nápoj dostal určitou příchuť, vůni a vizuální vlastnosti (*zvýraznění doplněno*). Následně je do takto získaného aromatizovaného fermentovaného nápoje dolit ethylový alkohol v max. objemu 10 dm³ procentního alkoholu na 1 hektolitr hotového výrobku.

[47] Mezi stranami dále není sporu o to, že pro souzenou věc jsou podstatné závěry, které vyslovil SDEU ve věci *Siebrand*. V této věci SDEU posuzoval, zda mají být alkoholické nápoje pojmenované „Pina Colada“, „Whiskey Cream“ a „Apfel Cocktail“ zařazeny do položky 2206 či 2208 KN. Tyto produkty byly vyrobeny z jablečného vína, ke kterému se přidal destilovaný alkohol, voda, cukrový sirup, různé aromatické látky a barviva a někdy též smetanová báze. Všechny tři nápoje měly obsah alkoholu 14,5 % obj., z čehož 12 % připadalo na destilovaný alkohol a 2,5 % obj. na alkohol vzniklý kvašením (fermentací) jablečného koncentráту.

[48] Soudní dvůr Evropské unie při posuzování této otázky vycházel nejen ze znění kombinované nomenklatury a vysvětlivek, které na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky nařízení o celním sazebníku vypracovává Komise, ale též z vysvětlivek k harmonizovanému systému¹ vypracovaných Světovou celní organizací.

[49] Vysvětlivka k harmonizovanému systému týkající se položky 2206 stanoví mj. následující:

¹ Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží byl zaveden uzavřením Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží dne 14. 6. 1983 v Bruselu. Společně s protokolem o její změně ze dne 24. 6. 1986 byla schválena jménem Evropských společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987. Na základě čl. 3 odst. 1 této mezinárodní smlouvy se každá smluvní strana zavazuje, že její tarifní a statistické nomenklatury budou v souladu s harmonizovaným systémem.

„Tato položka obsahuje veškeré nápoje získané kvašením (fermentací) s výjimkou nápojů uvedených v číslech 2203 až 2205. (...) Všechny tyto nápoje mohou být přírodně šumivé nebo do nich může být uměle přidán oxid uhličitý. Tyto nápoje jsou zařazeny do této položky, i když do nich byl přidán alkohol nebo pokud obsah alkoholu nabyly druhým kvašením (fermentací) v rozsahu, v němž si zachovávají povahu produktů zařazených do této položky (zvýraznění doplněno).“

[50] Soudní dvůr dále vyšel z toho, že jde o produkty, které sestávají z různých materiálů, z nichž ani jeden není specifitější než druhý. Je proto třeba užít všeobecné pravidlo číslo 3b), které se v nynějším řízení domáhá též stěžovatelka, podle kterého je nezbytné pro účely sazebního zařazení určitého produktu stanovit jeden z materiálů, z nichž produkt sestává, který pro něj představuje podstatný charakter.

[51] Soudní dvůr konstatoval, že k určení podstatného charakteru u posuzovaných produktů lze zohlednit několik objektivních charakteristik a vlastností. První z těchto charakteristik je poměr, v jakém přispívá destilovaný alkohol k jejich celkovému objemu a k obsahu alkoholu. Zadruhé je třeba ověřit, zda zvláštní organoleptické charakteristiky produktů odpovídají charakteristikám produktů zařazených do určité kombinované nomenklatury, či nikoli. Podle ustálené judikatury (cit. v bodě 36 rozsudku ve věci *Siebrand*) může totiž chuť představovat objektivní charakteristiku a vlastnost produktu.

[52] Nakonec Soudní dvůr připomněl, že účel použití výrobku může tvořit objektivní kritérium pro zařazení, pokud je inherentní tomuto výrobku, přičemž zda toto souhlasí, musí být posouzeno v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží.

[53] Soudní dvůr shrnul, že nápoje na bázi alkoholu vzniklého kvašením (fermentací) odpovídající původně položce 2206 KN, do nichž byly v určitém poměru přidány destilovaný alkohol, voda, cukrový sirup, aromatické látky, barviva a do některých z nich smetanová báze, což způsobilo ztrátu jejich chuti, vůně a/nebo vzhledu nápoje vyráběného z určitého ovoce nebo určitého přírodního produktu, nespádají do položky 2206 KN, ale do její položky 2208 (*zvýraznění doplněno*).

III.c Posouzení kasačních námitek

[54] Dle Nejvyššího správního soudu ze shora rekapitulovaného rozsudku ve věci *Siebrand* vyplývá, že pro správné zařazení vybraných výrobků v nyní souzené věci je nutné zjistit, zda si zachovaly povahu produktů zařazených do položky 2206 kombinované nomenklatury, tedy povahu kvašeného (fermentovaného) nápoje vyráběného z určitého ovoce nebo přírodního produktu (tedy povahu „ovocného vína“), či nikoli. Při tomto posuzování je přitom třeba zohlednit poměr alkoholu z fermentace k alkoholu následně přidávanému, organoleptickou charakteristiku produktů a účel jejich použití. Již v tomto ohledu nelze přisvědčit stěžovateli, podle které je pro správné zařazení podstatný pouze poměr alkoholu z fermentace a přidávaného alkoholu – tak tomu vzhledem ke shora uvedenému není. Byť se sice jedná dle rozhodnutí ve věci *Siebrand* o jeden z hlavních faktorů, nejde o faktor jediný.

[55] Nadto v nyní souzené věci poměr alkoholu z fermentace a alkoholu z kukuřičného škrobu nemůže přinést jasné závěry o tom, která z těchto složek dává vybraným výrobkům podstatný charakter. Z tvrzení stěžovatelky (12 – 14 % obj. alkoholu z fermentace, 9 – 7 % dolihování, tj. 57 – 67 % z fermentace a 43 – 33 % z dolihování) i z výsledků zkoušek provedených Celně technickou laboratoří (podíl kukuřičného škrobu min. 45 % a tím pádem podíl alkoholu z fermentace max. 55 %) vyplývá, že poměr obou složek je zde téměř vyrovnaný (57:43, resp. 55:45) a nejedná se o tak jednoznačnou převahu jedné ze složek jako tomu bylo v případě *Siebrand*, kdy alkohol z fermentace tvořil pouhých 17 % výsledného produktu. I z tohoto důvodu je proto nyní v souzené věci zásadní brát v potaz též další kritéria stanovená Soudním dvorem.

[56] Z obsahu rozhodnutí žalovaného je evidentní, že při posuzování vybraných výrobků postupoval přesně podle pokynů obsažených ve zmíněném rozsudku Soudního dvora (zejména s. 14 – 16, 22 – 24 rozhodnutí žalovaného).

[57] Stěžovatelka se popisem výroby vybraných výrobků a i dále v průběhu řízení snažila prokázat, že jediný rozdíl mezi produktem, který je výsledkem fermentace, a výsledným produktem, je pouze v množství obsaženého alkoholu. Podstatný charakter výrobku proto podle stěžovatelky dává produkt vzniklý fermentačním procesem. Tak tomu ale není a vyplývá to již ze samotného popisu výroby dodaného stěžovatelkou (bod [46]).

[58] Vybrané výrobky vznikají alkoholovou fermentací zahuštěné ovocné šťávy pomocí cukru, glukózového a fruktózového sirupu, droždí, vody, kultury a potravinářských kyselin. Po procesu fermentace je produkt podroben odstředění a následně procesu stabilizace (čeření). Právě v tomto okamžiku jde o produkt vzniklý fermentačním procesem, který je nutno srovnávat s výsledným produktem, neboť jen v tomto okamžiku jde o kvašený (fermentovaný) nápoj vyráběný z určitého ovoce/přírodního produktu, jehož zvláštní charakteristiky je možno zkoumat a porovnávat s výsledným produktem. Jak uvádí stěžovatelka, k takto vzniklému „poloprojektu“ jsou následně přidána arómata, barviva, kalidla, ovocné šťávy, a to proto, aby nápoj získal „určitou příchuť, vůni a vizuální vlastnosti“. Pak je produkt dolihován.

[59] Z takto rekapitulovaného výrobního postupu je bez jakýchkoli pochybností zjevné, že organoleptické vlastnosti výsledného produktu jsou dány nikoli zkvašením višňové (ovocné) šťávy, ale až následně přidanými složkami, které vedou k tomu, že základní kvašený (fermentovaný) ovocný nápoj ztratil svoji původní chuť, vůni i vzhled. Nejvyšší správní soud tedy nemůže přisvědčit stěžovateli, že podstatný charakter vybraným výrobkům dává fermentovaný alkohol.

[60] Nejvyšší správní soud současně v souladu s rozsudkem ve věci *Siebrand* přihlédl též k účelu použití vybraných výrobků. Jak vyplývá z etikety vybraných výrobků, jsou určeny k pití vychlazené a s ledem, a to čisté nebo jako longdrink. I tento deklarovaný způsob užití vybraných výrobků svědčí pro jejich zařazení mezi lihoviny, neboť pro ně je na rozdíl od ovocných vín typické pití s ledem či v koktejlech typu „longdrink“.

[61] Jak vyplývá ze všeho shora uvedeného, vybrané výrobky tedy nebylo možno zařadit pod položku 2206 kombinované nomenklatury. Nejvyšší správní soud se naopak plně shoduje s žalovaným i krajským soudem, že vybrané výrobky spadají do položky 2208 kombinované nomenklatury a jsou tedy předmětem daně z lihu. Celní úřad proto nepochybil, pokud rozhodl o jejich zajištění a následném propadnutí z důvodu uvedení nesprávné výše spotřební daně.

[62] Poslední kasační námitka, podle které žalovaný ani krajský soud nebrali zřetel na výsledky obsažené ve stěžovatelkou předloženém posudku Biotechnologického ústavu zemědělsko-potravinářského průmyslu, není důvodná. Žalovaný se předloženým posudkem podrobně zabýval na s. 25 až 30 svého rozhodnutí, krajský soud pak na s. 8 až 9 napadeného rozsudku. Stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nekonkretizovala, v jakém ohledu žalovaný či krajský soud na tento posudek „nebrali zřetel“, proto se Nejvyšší správní soud nebude, vázán rozsahem uplatněné kasační námitky, touto námitkou podrobněji zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení

[63] Kasační stížnost stěžovatelky posoudil Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené jako nedůvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. ji proto zamítl.

[64] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovaný správní orgán, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náhradu nákladů řízení neuplatnil, ze soudního spisu není ani zřejmé, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly a kasační soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu