

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Skoma - Lux s. r. o.**, se sídlem Polská 553/26, Olomouc, zastoupena JUDr. Michalem Filoušem, advokátem se sídlem Koželužská 5, Olomouc, proti žalovanému: **Celní ředitelství Olomouc**, se sídlem Blanická 19, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 12. 2007, č. j. 22 Ca 167/2007 – 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 12. 2007, č. j. 22 Ca 167/2007 – 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalované Celní ředitelství Olomouc domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 12. 2007, č. j. 22 Ca 167/2007 - 27, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 4. 12. 2007, č. j. 22 Ca 167/2007 – 27, zrušil k žalobě společnosti Skoma - Lux s. r. o. pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného Celního ředitelství Olomouc (dále též „žalovaný nebo celní ředitelství“) ze dne 5. 4. 2007, č. j. 747/07-1301-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně společnosti Skoma - Lux s. r. o. (dále jen „žalobkyně“), proti platebnímu výměru Celního úřadu Olomouc (dále jen „celní úřad nebo správce daně“) ze dne 28. 11. 2006, č. j. 7501-2/05-1361-021, jímž celní úřad žalobkyni dodatečně vyměřil celní dluh (spotřební daň) ve výši 8635 Kč, rozhodl o vrácení cla ve výši 577 Kč, tento přeplatek započetl na celní dluh a současně rozhodl o splatnosti a způsobu zaplacení takto vzniklého rozdílu ve výši 8058 Kč jako částky dodatečně stanovené daně (dále jen „daň“). Krajský

soud vyšel při svém rozhodování z toho, že smyslem rozčlenění nápojů do čísel 2204 a 2206 kombinované nomenklatury bylo od sebe navzájem odlišit víno jako nápoj mající svůj původ v čerstvých hroznech (číslo 2204 nebo 2205) od vín, která svůj původ ve vinných hroznech nemají (2206). Tomu odpovídá i znění vysvětlivek k Harmonizovanému systému, číslu 2206 (odkazovaných Vysvětlivkami ke Kombinované nomenklatuře), které do tohoto čísla zařazují vína jablečná, hrušková, z hrozinek, sladové víno, rýžové víno, palmové víno, a dle poznámky 5) vína připravená kvašením šťávy z ovoce jiné než ze šťávy z čerstvých hroznů. Pokud pak za tohoto stavu dojde k přidání cukru (jakéhokoliv původu) či alkoholu (jakéhokoliv) do šťávy z hroznů, aniž by tím došlo ke změně podstatných rysů nápoje, tedy jeho původu v čerstvých hroznech, a nelze-li jej zařadit pod jiné číslo kombinované nomenklatury, např. jako destilát (2207 a 2208), ocet (2209) nebo nápoj nealkoholický (2201 a 2202), potom je třeba takový produkt zařadit podle jeho původu z čerstvých hroznů buď do čísla 2204 nebo čísla 2205. Jelikož mezi účastníky není sporu o tom, že předmětné zboží není vermut ani víno aromatizované, lze jej zařadit toliko do čísla 2204. Nelze však přisvědčit názoru žalobkyně, že zboží mělo být zařazeno do podpoložky 2204 21 80. Do této podpoložky spadají vína, jejichž skutečný obsah alkoholu nepřevyšuje 13 % vol. Přiléhavější je proto jeho zařazení do podpoložky 2204 21 94 kombinované nomenklatury, která zahrnuje vína mající skutečný objemový obsah alkoholu převyšující 15 % vol, maximálně však do 18 % vol. Krajský soud z těchto důvodů shledal, že žaloba je opodstatněná.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo žalované Celní ředitelství Olomouc jako stěžovatel (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřelo o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel především zdůraznil, že je spornou otázka sazebního zatřídění dováženého zboží - označovaného jako: „červené víno dezertní Kagor VK“ (dále jen „dovážené zboží“), resp. zda je v souladu s předpisy práva Společenství jeho zatřídění pod číslo 2204 (víno), nebo pod číslo 2206 (ostatní kvašené nápoje) kombinované nomenklatury celního sazebníku. Krajský soud ale nesprávně posoudil otázku sazebního zařazení dováženého zboží, pokud došel k závěru, že toto zboží je třeba zařazovat pod číslo 2204 kombinované nomenklatury celního sazebníku, a nikoliv pod číslo 2206. Stěžovatel v tomto směru zejména poukazoval na nařízení Komise č. 600/2006, jejíž aplikace je namístě nejen v případech, které byly realizovány po nabytí jeho účinnosti, tedy po 6. 5. 2006, ale i na případy realizované před tímto okamžikem. Nařízení bylo vydáno za účelem zajištění jednotného používání Kombinované nomenklatury. Nelze tedy akceptovat výklad, že by se před nabytím účinnosti tohoto nařízení dovážené zboží zařazovalo do čísla 2204 a po něm do čísla 2206. Celní správa vždy toto zboží, bez ohledu na účinnost citovaného nařízení, zařazovala v souladu s všeobecnými výkladovými pravidly pro výklad Kombinované nomenklatury do čísla 2206. Víno z čerstvých hroznů je definováno dle vysvětlivek k Harmonizovanému systému jako finální výrobek alkoholového kvašení moštu z čerstvých hroznů. Pokud je pak u vína přípustná nějaká přísada jako je alkohol, pak jedině za podmínek stanovených doplňkovými poznámkami 5b) a 5c) ke kapitole 22. Ty však předmětné dovážené zboží nesplňuje, neboť přidaný alkohol je jiného původu než z destilace vína (šlo o kukuřičný líh). Je proto nepřípustné sem zařazovat i vína s přídavkem řepného cukru a kukuřičného alkoholu. Zásadně nesprávný je proto i závěr krajského soudu, že by úmyslem zákonodárce, resp. autorů Společného celního sazebníku, tedy přílohy I nařízení Rady č. 2658/87, a nařízení Komise

č. 600/2006, bylo od sebe odlišit víno jako nápoj mající svůj původ v čerstvých hroznech (číslo 2204 nebo 2205) od jiných výrobků nazývaných též „víno“, které však svůj původ ve vinné révě nemají (číslo 2206). Pokud by tomu tak bylo, byla by zbytečná doplňková poznámka, neboť do čísla 2204 by se zařazovalo jakékoliv víno s přídavkem kteréhokoliv ethanolu. Stěžovatel v zájmu jednoty posuzovaného zboží navrhl, aby Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru, a to k sazebnímu zařazení žalobkyní dováženého zboží.

Žalobkyně považuje kasační stížnost celního ředitelství za neopodstatněnou. Je tomu tak proto, že pro zatřiďování zboží pod položky kombinované nomenklatury platí dle judikatury Soudního dvora dvě základní pravidla, kterými jsou: 1) povaha hmoty, z níž je zboží vyrobeno, a 2) účel použití tohoto zboží. Zejména poukazuje na věc C-130/02, ve věci *Krings* (rozsudek ze dne 4. 3. 2004, Recueil, s. I-2121), podle které je stěžejním a rozhodujícím kritériem pro zařazení zboží jeho objektivní charakteristika, jeho rysy a vlastnosti. Naopak Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře mohou být pouze významnou „pomůckou“ při výkladu sazebního zařazení zboží. Nejsou však právně závazné (obdobně viz rozsudek ze dne 20. 11. 1997, ve věci *Wiener*, C-338/95, Recueil, s. I-6495). Z rozsudku Soudního dvora ze dne 16. 9. 2004, ve věci *DFDS*, C-396/02, Sb. rozh. s. I-8439, lze pak dovodit, že rozhodujícím kritériem je účel použití dováženého zboží (obdobně viz rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 4. 2007, ve věci *Sunshine Deutschland*, C-229/06, Sb. rozh. s. I-3251). Pokud je hlavním účelem dováženého zboží pití vína jakožto vína, je na ně třeba nahlížet jako na víno (č. 2204), a nikoliv jako na ostatní kvašené nápoje zatřiďované pod číslo 2206. S ohledem na zásady stanovené Všeobecnými pravidly pro interpretaci Harmonizovaného systému bylo třeba při zařazování dováženého zboží dodržet základní postup – to znamená vyjít: a) z názvu výrobku (víno), b) ze základního materiálu pro jeho výrobu (vinná réva), a c) z hlavního účelu jeho použití (pití jako víno, i když může být použito i pro jiné účely). Ze všech těchto důvodů považuje za jediné správné zařazení dováženého zboží pod číslo 2204 kombinované nomenklatury a právní názor krajského soudu za souladný se zákonem. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán při tom rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Z obsahu předloženého soudního spisu vyplynuly následující rozhodné okolnosti. Dne 18. 1. 2006 bylo v celním řízení na základě rozhodnutí Celního úřadu Olomouc žalobkyni propuštěno do režimu volného oběhu zboží označované jako „červené víno dezertní Kagor VK“ se zbožovým kódem 2204 21 80. Na základě provedené analýzy odebraného vzorku dováženého zboží došel celní úřad k závěru, že nebylo správné původní zařazení zboží pod zbožovým kódem č. 2204 21 80 celního sazebníku, provedené zástupcem deklaranta-žalobkyně na řádku č. 33 jednotného správního dokladu (dále též „JSD“), které dne 18. 1. 2006 akceptoval celní úřad. Z protokolů o zkoušce ze dnů 25. 4. 2006 a 18. 8. 2006, zpracovaných Celně technickou laboratoří Praha, totiž vyplynulo, že naměřené hodnoty u dováženého zboží neodpovídají jak deklarovanému původu ethanolu – tedy z hroznové šťávy, tak ani deklarovanému původu vody – z hroznové šťávy (bylo vyrobeno z přislazené hroznové šťávy, do které byl při nízkém stupni prokvašení

přidán kukuřičný líh). Dovážené zboží proto mělo být správně zařazeno do čísla 2206, neboť nebylo obohaceno produktem získaným destilací vína, ale ethanolem jiného původu, což není pro likérová vína přípustné. Platebním výměrem ze dne 28. 11. 2006, č. j. 7501-2/05-1361-021, proto celní úřad dodatečně stanovil žalobkyni daň ve výši 8058 Kč. S předestřenými závěry celního úřadu žalobkyně nesouhlasila a platební výměr napadla odvoláním Odvolání žalobkyně stěžovatel zamítl rozhodnutím ze dne ze dne 5. 4. 2007, č. j. 747/07-1301-21, neboť došel k závěru, že vyslovený právní názor celního úřadu byl v souladu se zákonem. Žalobkyní dovážené zboží totiž skutečně mělo být správně zařazeno pod číslo 2206 (ostatní kvašené nápoje) kombinované nomenklatury celního sazebníku. Toto rozhodnutí celního ředitelství napadla žalobkyně správní žalobou, které krajský soud vyhověl a pro nezákonnost toto rozhodnutí zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. S právním posouzením věci krajským soudem stěžovatel nesouhlasil a napadl jej nyní Nejvyšším správním soudem projednávanou kasační stížností.

Mezi účastníky řízení je sporná otázka sazebního zatřídění žalobkyní dováženého zboží (nápoje) označeného v této věci jako „červené dezertní víno Kagor VK“, tedy otázka, zda je v souladu s předpisy práva Společenství jeho zatřídění pod číslo 2204 (víno) nebo pod číslo 2206 (ostatní kvašené nápoje) kombinované nomenklatury celního sazebníku.

Při posuzování správnosti sazebního zatřídění bylo třeba vyjít z toho, že toto dovážené zboží je stočeno v lahvích o objemu 0,75 LTR, že obsah alkoholu v něm je 15,8 % – 16,1 % vol., a že vzniklo tak, že v průběhu procesu jeho výroby (při fermentaci) byl do šťávy z hroznů s nízkým stupněm prokvašení přidán řepný cukr a kukuřičný alkohol, tedy příměsi, které nemají svůj původ ve vinné révě (šťávě z hroznů).

Na uvedenou věc dopadá nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), a především nařízení Rady č. 2658/87, ve znění nařízení Komise č. 1719/2005. Podle článku 1 nařízení Rady č. 2658/87 byla zavedena nomenklatura zboží (dále jen „kombinovaná nomenklatura“), která je uvedena v příloze č. I. V kapitole 22 této přílohy je zařazeno zboží označené rubrikou „*Nápoje, lihoviny a ocet*“. V ní je pak obsaženo číslo kombinované nomenklatury 2204, které zahrnuje zboží označované jako: „*Víno z čerstvých hroznů, včetně vína obohaceného alkoholem; vinný mošt jiný než čísla 2009*“. Číslo kombinované nomenklatury 2206 pak v sobě zahrnuje zboží označované jako: „*Ostatní kvašené (fermentované) nápoje (například jablečné víno, hruškové víno, medovina); směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené ani nezahrnuté*“.

K pravidlům pro výklad kombinované nomenklatury se Nejvyšší správní soud vyslovil již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 - 70, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 628/2005, v němž kasační soud judikoval, že: „*Při zařazování zboží do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku (§ 58 zákona ČNR č. 13/1993 Sb., celního zákona) je třeba vycházet prvotně ze znění čísel a poznámek tak, jak to vyplývá ze znění prvního všeobecného pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému; čísly se přitom míní právě ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému. Poznámky ke třídě lze aplikovat až po řádném zařazení výrobku do odpovídajícího čísla, a to postupně, tj. poznámku uvedenou na druhém místě lze aplikovat teprve po vyloučení možnosti aplikace poznámky uvedené na místě prvém.*“. Jelikož se dotčený právní názor opíral o

ustanovení zákona, které bylo v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie ke dni 30. 4. 2004 zrušeno, nelze se bezezbytku opřít o principy výkladu, které vytýčil. Obdobně se v této věci nelze zcela opřít o nařízení Komise č. 600/2006, přestože je v souladu se stanoviskem Výboru pro celní kodex. Bylo totiž vydáno až po realizovaném dovozu zboží do České republiky (potažmo do Evropské unie). Takový postup by proto mohl být nepřípustnou retroaktivitou. Na dovážené zboží, resp. jeho zatřídění je totiž třeba nahlížet ve světle právních předpisů účinných v okamžiku jeho propuštění do volného oběhu, tedy ke dni 18. 1. 2006.

Nejvyšší správní soud se při svém rozhodování zabýval i otázkou, zda se Soudní dvůr již dříve nezabýval meritem věci, tj. otázkou sazebního zařazení dováženého zboží, resp. nápoje z hroznů s nízkým stupněm prokvašení, u kterého došlo v průběhu jeho fermentace k přidání řepného cukru a kukuřičného alkoholu, tedy příměsi, které nemají svůj původ ve vinné révě (šťávě z hroznů). Při tom zjistil, že tomu tak nebylo. Za nejblíže podobný a tedy nejvíce vypovídající lze považovat případ „Sangria“, kdy Soudní dvůr rozsudkem ze dne 17. 10. 1995, ve věci *Pardo & Fils a Camicas*, C-59/94 a C-64/94, Recueil, s. I-3159, rozhodoval předběžnou otázku, zda se nápoj sangria podřadí pod položku 2205 – vermut a ostatní víno z čerstvých hroznů, připravené pomocí aromatických bylin nebo jiných aromatických látek, či 2206 – ostatní kvašené (fermentované) nápoje (například jablečné víno, hruškové víno, medovina), směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené ani nezahrnuté. V uvedeném rozsudku (bod 10) Soudní dvůr konstatoval, že „*[v] rámci ustálené judikatury je třeba za účelem zajištění právní jistoty a snadnosti kontrol hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v objektivních znacích a vlastnostech zboží, jak jsou vymezeny ve znění položky společného celního sazebníku a v poznámkách k příslušnému oddílu nebo kapitole. Pro účely výkladu společného celního sazebníku podle ustálené judikatury i poznámky, které se vztahují ke kapitolám společného celního sazebníku, stejně tak jako vysvětlivky k nomenklatuře Rady pro celní spolupráci, představují důležité prostředky pro zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a jako takové poskytují poznatky využitelné pro jeho výklad (rozsudek ze dne 9. srpna 1994, Neckermann Versand, C-395/93, Recueil, s. I-4027, bod 5).*“ K tomu se Soudní dvůr vyjádřil obdobně i v rozsudcích ze dne 27. 9. 2007, *Medion a Canon Deutschland*, C-208/06 a C-209/06, Sb. rozh. s. I-7963; ze dne 5. 6. 2008, *JVC*, C-312/07 , Sb. rozh. s. I-4165, bod 33; ze dne 26. 9. 2000, *Eru Portuguesa*, *C-42/99*, Recueil, s. I-7691, bod 13; ze dne 15. 9. 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, Sb. rozh. s. I-8151, bod 47; ze dne 8. 12. 2005, *Possehl Erzkontor*, C-445/04, Sb. rozh. s. I-10721, bod 19, a ze dne 16. 2. 2006, *Proxxon*, C-500/04, Sb. rozh. s. I-1545, bod 21). Protože se však jednotlivé rozsudky Soudního dvora zabývají zejména konkrétním porovnáváním vlastností zboží a jeho charakteristik s popisem zboží v rámci jednotlivých položek kombinované nomenklatury, nebylo možné z rozhodovací praxe Soudního dvora dovodit existenci jiných možných principů, kromě již uvedeného, jimiž by se mělo řídit zařazování zboží pod položky kombinované nomenklatury.

Při porovnávání položek 2204 a 2206 je nutno vycházet jednak z legislativy [zejména z charakteristiky jednotlivých položek a z *Obecných pravidel pro interpretaci kombinované nomenklatury* (dále též „Obecná pravidla“)], jednak je možné se inspirovat některými úvahami z citovaného rozsudku ve věci „*Sangria*“. V tomto případě se Soudní dvůr zabýval otázkou, zda přidání vody a cukru do vína ovlivní jeho celní zařazení. Vyšel zejména z argumentu, že pokud byla k vinnému základu přidána voda, nedošlo tím ke změně

podstaty nápoje, jenž i přesto zůstal „vinným“. Otázkou však zůstává, zda i v případě, kdy byly v průběhu fermentace do nápoje přidány přísady jako řepný cukr a především kukuřičný alkohol, nedošlo ke změně výsledného produktu tak, že by již nadále nemohl být podřazen pod položku 2204. Je totiž třeba uvážit to, že se jedná o alkoholový nápoj a jako takový by *a priori* alkohol v něm obsažený měl mít původ v produktu, z nějž by jinak fermentací vznikl (z hroznové šťávy). V souladu s judikaturou Soudního dvora je pak nutné v první řadě vycházet z charakteristiky daného zboží v rámci kombinované nomenklatury. Ponechat stranou nelze ani hledisko potřeby a požadavků spotřebitelů jak je vyjádřeno ve stanovisku generálního advokáta Tizzana předneseném dne 15. 1. 2004 k věci C-475/01, *Komise v. Řecko*, v níž byl vydán rozsudek dne 5. 10. 2004, *Komise v. Řecko*, C-475/01, Sb. rozh. s. I-8923, který v bodech 94 a 95 uvedl, že: *„[...] je třeba si uvědomit, že vermut se nevyrábí ze stejných surovin jako ovocná vína, protože k hroznovému vínu se přidává nejen líh, ale také malé množství bylinné směsi, která dává vermutu jeho zvláštní chuť“. [...] „organoleptické vlastnosti vermutu neodpovídají organoleptickým vlastnostem tichých ovocných vín a že obě dvě tyto kategorie nápojů uspokojují rozdílné potřeby spotřebitelů“(27). [...] vína typu likérových vín, jako je sherry nebo madeira, která „se většinou konzumují jednak jako aperitivy, jednak jako dezertní vína“, nemohou být srovnávány se stolními víny, které „uspokojují [...] rozdílné potřeby spotřebitelů“(28)“.*

Nejvyšší správní soud při předběžném projednání kasační stížnosti uvážil věc tak, že z nařízení Komise (ES) č. 2031/2001, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve vztahu ke kapitole 22 bodu 5. doplňkových poznámek týkajících se podpoložek 2204 21 11 až 2204 21 99 a 2204 29 12 až 2204 29 99 plyne, že nejblíže se dovážené zboží blíží tzv. „likérovému vínu“ [písm. c)], avšak ani do této položky v konečném důsledku produkt zařadit nelze, neboť nařízení stanoví, že do produktu lze přidat pouze „*produkt z destilace vína, koncentrovaný hroznový mošt či směs těchto produktů*“. To potvrzují i informace o výrobě dezertních likérových vín jako je portské, sherry, marsala, madeira, malaga atd., v nichž se nachází přídavek vinného destilátu. Pro úplnost lze dodat, že dovážené zboží nelze zařadit pod písm. b) z toho důvodu, že toto ustanovení počítá pouze s přidáním alkoholu „*pocházejícího z destilace vína*“. Zařazení pod písm. a) pak vylučuje větší objemové procento alkoholu posuzovaného dováženého zboží, než s jakým toto ustanovení směrnice počítá. Navíc i zde je stanoven požadavek na původ produktu, a to, že produkt byl „*získán přidáním produktu vzniklého destilací vína do nezkvašeného hroznového moštu, jehož přírodní objemový obsah alkoholu není nižší než 8,5 % obj.*“, což rovněž dovážené zboží nesplňuje. Z dikce nařízení tak mimo jiné vyplývá, že produkty zařazované do podpoložek 2204 21 11 až 2204 21 99 jsou produkty výlučně „vinného“ původu, tedy jsou získávány z hroznového moštu a přidáním produktu vzniklého destilací vína či hroznového moštu; mají tudíž výlučně „vinný“ charakter.

Pro argument nezařazování předmětného vína do podpoložek 2204 21 80 až 2204 21 94 svědčí také výkladové nařízení Komise č. 600/2006, zejména text jeho přílohy, v němž je stanoveno, že výrobek sestávající se z tmavočervené, nepěnivé kapaliny, bez usazenin, se skutečným objemovým obsahem alkoholu přibližně 16 % vol, u něhož podle laboratorní analýzy nejméně polovina nepochází z vinných hroznů (výrobek se získává z vinného moštu, do něhož byl během kvašení přidán řepný cukr a ethylalkohol z kukuřice), nemůže být zařazen jako jiné víno do čísla 2204. Jak však žalobkyně uvádí, výše citované výkladové nařízení bylo přijato až po rozhodnutí českých celních orgánů a jeho aplikací by

mohlo dojít k nepřípustné pravé retroaktivitě. Na druhou stranu je možné konstatovat, že výkladová opatření pouze „deklarují“ určitý korektní výklad, který zde byl (či měl být) již v okamžiku přijetí daného předpisu. V této své funkci se výkladová opatření Komise přibližují výkladové funkci soudní judikatury.

Nejvyšší správní soud proto s ohledem na uvedené došel při předběžném projednání kasační stížnosti k závěru, že dovážené zboží nelze zařadit do čísla 2204 kombinované nomenklatury, jak se domnívá žalobkyně či krajský soud, ale pod číslo 2206, konkrétně pod položku kombinované nomenklatury 2206 00 [*Ostatní kvašené (fermentované) nápoje (například jablečné víno, hruškové víno, medovina); směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené ani nezahrnuté*]. Je tomu tak z toho důvodu, že dovážené zboží nemá výlučný původ ve vinné révě, jinými slovy, byl zjištěn jiný původ přidaného alkoholu v tomto nápoji (alkohol z kukuřice). Tento výrobek proto nelze ani považovat za likérové víno, neboť podle doplňkové poznámky 4c) ke kapitole 22 je přípustné do produktu podřaditelného číslu 2204 kombinované nomenklatury přidat toliko produkt (alkohol) získaný destilací vína (vinného moštu). Jelikož dovážené zboží nelze zařadit pod číslo 2204 ani pod 2205, přičemž jeho zařazení do čísel 2201 až 2203, 2205, 2207, 2209 je pojmově vyloučeno, lze pak podle Nejvyššího správního soudu dovozovat, že dovážené zboží je třeba zařadit pod položku 2206 00 kombinované nomenklatury celního sazebníku.

Jelikož v předmětné věci stěžovatel vyslovil návrh, aby se Nejvyšší správní soud obrátil s otázkou výkladu práva Společenství na Soudní dvůr a žalobkyně obdobný návrh předestřela v jiné věci projednávané kasačním soudem, v níž naopak vystupuje v postavení stěžovatele, a právní názor Nejvyššího správního soudu na možné řešení předkládané rozhodné otázky není zcela nepochybný, považoval kasační soudu za nezbytné obrátit se s otázkou výkladu práva Společenství na Soudní dvůr (čl. 234 odst. 3 Smlouvy o ES). Z tohoto důvodu předložil Nejvyšší správní soud (usnesení ze dne 2. 7. 2009, č. j. 7 Afs 11/2008 - 115) Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku: „*Je třeba zboží označované jako „červené víno dezertní Kagor VK“, obsažené v lahvích à 0,75 LTR s obsahem alkoholu 15,8 % – 16,1 % vol, do kterého byl v průběhu jeho výroby přidán řepný cukr a kukuřičný alkohol, tedy substance, které nemají původ v čerstvých hroznech, zařadit do čísla 2204 nebo do čísla 2206 kombinované nomenklatury celního sazebníku?*“..

Rozsudkem ze dne 16. 12. 2010, sp. zn. C-339/09, ve věci Skoma-Lux s. r. o. proti Celnímu ředitelství Olomouc, rozhodl první senát Soudního dvora tak, že „*Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (ES) č. 1719/2005 ze dne 27. 10. 2005, musí být vykládáno v tom smyslu, že kvašený (fermentovaný) nápoj z čerstvých hroznů, prodávaný v lahvích 0,75 l, s obsahem alkoholu 15,8% až 16,1% obj., do kterého byl v průběhu fermentace přidán řepný cukr a kukuřičný alkohol, je třeba zařadit do čísla 2206 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I. tohoto nařízení*“. Soudní dvůr ve svém rozhodnutí nejprve jednoznačně deklaroval právní názor, že rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží je třeba hledat v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním položky kombinované nomenklatury a v poznámkách k třídám nebo kapitolám. Důležitými prostředky pro zajištění jednotného použití a výkladu sazebníku jsou jak poznámky předcházející kapitolám společného sazebníku, tak i vysvětlivky k harmonizovanému systému (dále jen „VHS“). Soudní dvůr považuje za jednoznačné, že

z VHS týkajících se čísla 2204 ve spojení s doplňkovou poznámkou 5 písm. c) ke kapitole 22 kombinované nomenklatury vyplývá, že alkohol obsažený v likérovém víně, ať již je výsledkem alkoholového kvašení nebo je jen přidán, musí pocházet výlučně z hroznů. Z toho tedy vyplývá, že nápoj, do něhož byl v průběhu výroby přidán kukuřičný alkohol, nelze zařadit do čísla 2204 kombinované nomenklatury, aniž je třeba přezkoumávat, zda likérové víno ve smyslu uvedeného čísla 2204 může obsahovat řepný cukr. Soudní dvůr tedy došel k závěru, že dovážené nápoje nelze zařadit nejen do čísla 2204, ale také do čísla 2203 a 2205 kombinované nomenklatury. Naopak konstatoval, že dotčený nápoj, s ohledem na jeho objektivní charakteristiky a vlastnosti, splňuje podmínky pro jeho zařazení do čísla 2206 kombinované nomenklatury, a že zatřídění do tohoto čísla nebrání ani přidání alkoholu, mají-li nápoje i nadále charakteristické vlastnosti výrobků zařazených do tohoto čísla, tedy kvašených nápojů.

Jak se již dříve vyslovil Soudní dvůr např. v rozsudku ze dne 24. června 1969, Milch-, Fett- und Eierkontor, 29/68, Recueil, s. 165, bod 3; ze dne 3. února 1977, Benedetti, 52/76, Recueil, s. 163, bod 26; usnesení ze dne 5. března 1986, Wünsche, 69/85, Recueil, s. 947, bod 13, a rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Recueil, s. I-11435, bod 49, je rozsudkem, který Soudní dvůr vydá v řízení o předběžné otázce, vnitrostátní soud (zde Nejvyšší správní soud) vázán, pokud jde o výklad či platnost dotčených aktů orgánů Unie. Uvedené lze dovodit především z rozsudku Velkého senátu Soudního dvora ze dne 5. 10. 2010, ve věci sp. zn. C-173/09, G. I. E. proti Natsionalna zdravnoosiguritelna kasa, v němž konstatoval, že: „*Právo Unie brání tomu, aby vnitrostátní soud, kterému přísluší rozhodnout v návaznosti na vrácení věci soudem vyššího stupně, který rozhodoval v rámci kasačního opravného prostředku, byl v souladu s vnitrostátním procesním právem vázán právními posouzeními soudu vyššího stupně, jestliže se s ohledem na výklad, který požadoval od Soudního dvora, domnívá, že uvedená posouzení nejsou v souladu s právem Unie*“. Pokud má totiž výklad Soudního dvora vyšší závaznost ve výkladu práva Unie, je právní názor vyslovený ve věci předložené předběžné otázky závazný i pro Nejvyšší správní soud.

Nejvyšší správní soud proto ve shodě s právním názorem obsaženým v rozsudku Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010, sp. zn. C-339/09, ve věci Skoma-Lux s. r. o. proti Celnímu ředitelství Olomouc, došel k závěru, že krajský soud pochybil, pokud uvážil, že žalobkyní dovážené zboží, označované jako „červené víno dezertní Kagor VK“, které bylo stočeno v lahvích o objemu 0,75 LTR, s obsahem alkoholu 15,8 % – 16,1 % obj., do kterého byl v průběhu fermentace přidán řepný cukr a kukuřičný alkohol, tedy příměsi, které nemají svůj původ ve vinné révě, je třeba zařadit do čísla 2204 kombinované nomenklatury. Naopak je v souladu se zákonem i právem ES, právní názor stěžovatele, který toto žalobkyní dovážené zboží zařadil pod číslo 2206 kombinované nomenklatury celního sazebníku.

Z předestřených důvodů pak nemůže ani obstát argument žalobkyně, že by jí dovážené víno mělo být zatříděno pod číslo 2204 z toho důvodu, že je určeno ke konzumaci jako víno. Je tomu tak proto, že účel použití výrobku může představovat relevantní kriterium pro zařazení zboží pouze tehdy, pokud jeho zařazení nelze provést na základě objektivních charakteristik a vlastností zboží. Tak tomu ale v této věci nebylo. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že dovážené zboží - nápoj - označovaný jako „červené

víno dezertní Kagor VK“ spadá vzhledem ke svým objektivním charakteristikám a vlastnostem jednoznačně a výhradně pod číslo 2206 kombinované nomenklatury.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť je založen na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), proto jej zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích bodů správní žaloby, účinné právní úpravy a vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu opětovně posoudil zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele, a teprve po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. ledna 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu