Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο πενταμελές τμήμα)

της 8ης Ιουλίου 2026 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά – Αιθυλική αλκοόλη – Απαλλαγές – Άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ – Έννοια του όρου "προϊόν μη προοριζόμενο για κατανάλωση από τον άνθρωπο" – Κριτήρια αξιολόγησης»

Στην υπόθεση T-381/25,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με διάταξη της 29ης Ιανουαρίου 2025, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Μαΐου 2025, στο πλαίσιο της δίκης

P. sp. z o.o.

κατά

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi,

παρισταμένου του:

Prokurator Krajowy,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Sampol Pucurull, πρόεδρο, T. Pynnä, J. Laitenberger (εισηγητή), M. Stancu και Γ. Βαλασίδη, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Martín y Pérez de Nanclares

γραμματέας: V. Di Bucci

έχοντας υπόψη ότι στις 13 Ιουνίου 2025 το Δικαστήριο διαβίβασε στο Γενικό Δικαστήριο την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 50β, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

έχοντας υπόψη ότι πρόκειται για τον τομέα προδικαστικής αρμοδιότητας στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 50β, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι δεν εγείρεται ανεξάρτητο ζήτημα ερμηνείας κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου του ίδιου άρθρου,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η P., εκπροσωπούμενη από τη M. Brończyk, radca prawny,

– ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, εκπροσωπούμενος από την E. Białas-Giejbatow,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Björkland και τη B. Sasinowska,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21, και διορθωτικό ΕΕ 2017, L 295, σ. 115).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της P. sp. z o.o., εταιρίας πολωνικού δικαίου, και του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (διευθυντή της φορολογικής αρχής του Łódź, Πολωνία) σχετικά με την επιβολή εναρμονισμένου ειδικού φόρου κατανάλωσης σε δύο είδη αραιωτικών με αιθυλική αλκοόλη τα οποία παρήγαγε η εν λόγω εταιρία μεταξύ των μηνών Ιανουαρίου και Απριλίου του έτους 2014.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 92/83

3 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη επιβάλλουν ειδικό φόρο κατανάλωσης στην αιθυλική αλκοόλη σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.»

4 Το άρθρο 20 της οδηγίας 92/83 ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας ο όρος “αιθυλική αλκοόλη” περιλαμβάνει:

– όλα τα προϊόντα με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % vol, τα οποία υπάγονται στους κωδικούς ΣΟ 2207 και 2208, ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα αποτελούν μέρος προϊόντος υπαγομένου σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ,

[…]».

5 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα προϊόντα που καλύπτονται από την παρούσα οδηγία από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τους όρους τους οποίους καθορίζουν με σκοπό την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης:

[…]

β) όταν έχουν υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές οποιουδήποτε κράτους μέλους και χρησιμοποιούνται για την παρασκευή οποιουδήποτε προϊόντος μη προοριζόμενου για κατανάλωση από τον άνθρωπο·

γ) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ξιδιού υπαγομένου στον κωδικό ΣΟ 2209·

[…]».

Η ΣΟ

6 Το κεφάλαιο 22 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (στο εξής: ΣΟ), η οποία παρατίθεται στο παράρτημα I του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1101/2014 της Επιτροπής, της 16ης Οκτωβρίου 2014 (ΕΕ 2014, L 312, σ. 1), επιγράφεται «Ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξίδι» και περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την κλάση 2207, η οποία έχει ως εξής:

Κωδικός ΣΟ	Περιγραφή εμπορευμάτων
2207	Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ’ όγκο αλκοολικό τίτλο 80 % vol ή περισσότερο. Αιθυλική αλκοόλη και αποστάγματα μετουσιωμένα, οποιουδήποτε τίτλου
[…]	[…]
2207 20 00	– Αιθυλική αλκοόλη και αποστάγματα μετουσιωμένα, οποιουδήποτε τίτλου

7 Το κεφάλαιο 38 της ΣΟ, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, επιγράφεται «Διάφορα προϊόντα των χημικών βιομηχανιών» και περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την κλάση 3814, η οποία έχει ως εξής:

Κωδικός ΣΟ	Περιγραφή εμπορευμάτων
3814 00	Διαλυτικά και αραιωτικά οργανικά μείγματα, που δεν κατονομάζονται ούτε περιλαμβάνονται αλλού. Παρασκευάσματα για την αφαίρεση των χρωμάτων επίχρισης ή των βερνικιών
3814 00 10	– Με βάση τον οξικό βουτυλεστέρα
3814 00 90	– Άλλα

Το πολωνικό δίκαιο

8 Το άρθρο 32, παράγραφος 4, του ustawa o podatku akcyzowym (νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), της 6ης Δεκεμβρίου 2008 (Dz. U. του 2011, αριθ. 108, θέση 626), όπως έχει τροποποιηθεί (στο εξής: νόμος περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), προβλέπει τα ακόλουθα:

«[…]

4. Απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης λόγω του προορισμού τους και τα εξής προϊόντα:

[…]

2) η αιθυλική αλκοόλη η οποία έχει υποστεί μετουσίωση με τη χρήση μετουσιωτικών υλών που περιλήφθηκαν, δυνάμει αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών εκδοθείσας κατ’ εξουσιοδότηση του ustawa o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (νόμου περί της παραγωγής αιθυλικής αλκοόλης και προϊόντων καπνού) (Dz. U. του 2001, αριθ. 31, θέση 353, όπως έχει τροποποιηθεί), της 2ας Μαρτίου 2001, στον κατάλογο των υλών που επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται για τη μετουσίωση της αιθυλικής αλκοόλης, και η οποία χρησιμοποιείται για την παραγωγή προϊόντων μη προοριζόμενων για κατανάλωση από τον άνθρωπο –μόνο στις περιπτώσεις της παραγράφου 3, σημεία 1 ή 8, και εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των παραγράφων 5 έως 13· εάν πρόκειται για καταναλωτή, η απαλλαγή από τον φόρο εφαρμόζεται σε ποσότητες που δεν υπερβαίνουν τα επιτρεπτά όρια κατανάλωσης που προβλέπονται στο άρθρο 85, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο b, και παράγραφος 2, σημείο 1, στοιχείο b.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου σε βάρος της P. με περίοδο αναφοράς τους μήνες από τον Ιανουάριο έως τον Απρίλιο του έτους 2014, ο Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego L. (προϊστάμενος της β΄ φορολογικής υπηρεσίας του L., Πολωνία) (στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή), διαπίστωσε ότι τα προϊόντα παραγωγής της P. με τις ονομασίες «RRK 5» και «RRK 12», τα οποία παράγονταν μέσω της προσθήκης 1 % κατά βάρος προπυλενογλυκόλης σε μερικώς μετουσιωμένη αλκοόλη και χαρακτηρίζονταν ως αραιωτικά, συνιστούσαν μετουσιωμένη αλκοόλη και, συνακόλουθα, έπρεπε να είχαν καταταγεί στη διάκριση 2207 20 00 της ΣΟ. Κατά

συνέπεια, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η P. κακώς είχε κατατάξει τα ανωτέρω προϊόντα στη διάκριση 3814 00 90 της ΣΟ και θεωρήσει ότι αυτά δεν προορίζονταν για κατανάλωση από τον άνθρωπο. Περαιτέρω, έκρινε ότι στην περίπτωση κατά την οποία υπόχρεος καταβολής εναρμονισμένου ειδικού φόρου κατανάλωσης δηλώνει ότι χρησιμοποιεί μερικώς μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη για την παραγωγή προϊόντων μη προοριζόμενων για κατανάλωση από τον άνθρωπο, ενώ στην πραγματικότητα η αλκοόλη χρησιμοποιείται για την παραγωγή προϊόντος το οποίο εξακολουθεί να κατατάσσεται ως αιθυλική αλκοόλη με βάση τη ΣΟ, υπονομεύεται ο σκοπός της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 32, παράγραφος 4, σημείο 2, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης.

10 Επιπλέον, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι μόνο τρεις πελάτες της P. είχαν χρησιμοποιήσει οι ίδιοι το προϊόν RRK 12 και είχαν δηλώσει τον προορισμό του. Αντιθέτως, οι υπόλοιποι έξι το είχαν μεταπωλήσει και είχαν εκδώσει προς τούτο ταμειακές αποδείξεις, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η ταυτοποίηση των αποδεκτών του προϊόντος. Υπό τις περιστάσεις αυτές, με την από 26 Αυγούστου 2019 απόφασή της, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή επέβαλε στην P. ειδικό φόρο κατανάλωσης για τους μήνες από τον Ιανουάριο έως τον Απρίλιο του 2014.

11 Η P. άσκησε διοικητική ένσταση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του διευθυντή της φορολογικής αρχής του Łódź, ο οποίος, με την από 22 Νοεμβρίου 2019 απόφασή του, επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως η P. άσκησε ένδικη προσφυγή.

12 Η προσφυγή της P. απορρίφθηκε με απόφαση του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας του Łódź, Πολωνία) της 25ης Φεβρουαρίου 2021.

13 Ακολούθως, στις 12 Μαΐου 2021 η P. άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως επί της προσφυγής της ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου), που είναι το αιτούν δικαστήριο.

14 Αφενός, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν προκύπτει σαφής απάντηση στο ερώτημα αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι, όσον αφορά τη χρήση του επίμαχου προϊόντος για την παρασκευή άλλων προϊόντων, που δεν προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο, ως προϋπόθεση για την απαλλαγή από τον φόρο, απαιτείται το γεγονός της χρήσης του για την παρασκευή τέτοιου είδους προϊόντων να επιβεβαιώνεται μέσω της κατάταξης των προϊόντων αυτών σε δασμολογικό κωδικό εκτός της κλάσης 2207 της ΣΟ και επομένως η τυχόν κατάταξή τους εντός της κλάσης 2207 αρκεί ώστε να μη χορηγηθεί η προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη απαλλαγή.

15 Αφετέρου, σε περίπτωση που το ανωτέρω δεν ισχύει, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν η άρνηση χορήγησης απαλλαγής από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης για προϊόντα τα οποία, σύμφωνα με τον παραγωγό τους, δεν προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο μπορεί να εξαρτάται από περιστάσεις που συνέτρεχαν κατά τον χρόνο της πώλησης των προϊόντων αυτών, ειδικότερα δε από την επιμέλεια που επέδειξε ο παραγωγός τους στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 την έννοια ότι η δασμολογική κατάταξη ενός προϊόντος υποκείμενου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, και συγκεκριμένα αιθυλικής αλκοόλης μετουσιωμένης με τη χρήση προπυλενογλυκόλης, στον κωδικό 2207 20 της ΣΟ αρκεί για να δικαιολογήσει την άρνηση χορήγησης της προβλεπόμενης στην εν λόγω διάταξη απαλλαγής από τον φόρο;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, απαιτείται, για την άρνηση χορήγησης της απαλλαγής, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές να αποδείξουν ότι ο υπόχρεος καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος παράγει προϊόντα υποκείμενα στον φόρο μη προοριζόμενα για κατανάλωση από τον άνθρωπο γνώριζε ότι αυτά χρησιμοποιούνται για μια τέτοια κατανάλωση, ή μήπως αρκεί να αποδείξουν τη συνδρομή περιστάσεων από τις οποίες μπορεί να συναχθεί ότι ο υπόχρεος καταβολής του φόρου όφειλε να έχει σχετική γνώση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

17 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στο να εξαρτάται η χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί μετουσιωμένης αιθυλικής αλκοόλης που ενσωματώνεται σε προϊόντα μη προοριζόμενα για κατανάλωση από τον άνθρωπο, μεταξύ άλλων, από τον καθορισμό του προορισμού των προϊόντων αυτών μέσω της κατάταξής τους σε άλλη κλάση της ΣΟ πλην της κλάσης 2207.

18 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος [βλ. απόφαση της 17ης Ιουνίου 2010, British American Tobacco (Germany), C-550/08, EU:C:2010:349, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

19 Πρώτον, από τη διατύπωση του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 προκύπτει ότι η προβλεπόμενη στο εν λόγω άρθρο απαλλαγή χορηγείται εφόσον πληρούνται σωρευτικά δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, η αλκοόλη να έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές οποιουδήποτε κράτους μέλους και, αφετέρου, να χρησιμοποιείται για την παρασκευή οποιουδήποτε προϊόντος μη προοριζομένου για κατανάλωση από τον άνθρωπο.

20 Επομένως, δεδομένου ότι στο γράμμα του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 δεν γίνεται λόγος για το ζήτημα της κατάταξης του παραγόμενου προϊόντος σε συγκεκριμένο κωδικό της ΣΟ, δεν είναι δυνατόν να συναχθεί από την εν λόγω διάταξη ότι ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να αναγάγει σε κριτήριο για τη χορήγηση της απαλλαγής την κατάταξη σε ορισμένο κωδικό της ΣΟ.

21 Δεύτερον, όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83, διαπιστώνεται ότι η εκεί προβλεπόμενη απαλλαγή είναι μία από τις περισσότερες περιπτώσεις υποχρεωτικής απαλλαγής από τον φόρο της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών ορισμένων ειδικών κατηγοριών όταν αποτελούν αντικείμενο συγκεκριμένων χρήσεων.

22 Στη νομολογία του Δικαστηρίου έχει ήδη κριθεί ότι η απαλλαγή των προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας 92/83 αποτελεί την αρχή και η άρνηση χορήγησης της απαλλαγής την εξαίρεση. Η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 να καθορίζουν όρους «με σκοπό την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και κατάχρησης» δεν αναιρεί τον απόλυτο χαρακτήρα της υποχρέωσης χορήγησης απαλλαγής που θεσπίζει η εν λόγω διάταξη (βλ. απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-482/98, EU:C:2000:672, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Ειδικότερα, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, η αιθυλική αλκοόλη η οποία περιέχεται σε προϊόν μη προοριζόμενο για κατανάλωση από τον άνθρωπο και η οποία έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με μέθοδο εγκεκριμένη σε κράτος μέλος τυγχάνει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 (βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Bene Factum, C-567/17, EU:C:2019:158, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Επομένως, στην περίπτωση κατά την οποία η αλκοόλη έχει ήδη ενσωματωθεί σε προϊόν που δεν προορίζεται για κατανάλωση από τον άνθρωπο, η χορήγηση ή η άρνηση χορήγησης της απαλλαγής βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 εξαρτώνται από τη μέθοδο μετουσίωσής της (πρβλ. απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-482/98, EU:C:2000:672, σκέψεις 40 και 41).

25 Τέλος, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι θα αντέβαινε προς την οδηγία 92/83 η μη απαλλαγή προϊόντος το οποίο πληροί τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, προϋποθέσεις για τον λόγο και μόνον ότι έχει διαπιστωθεί ότι ο πραγματικός προορισμός του δεν αντιστοιχεί στην ονομασία που του έδωσε ο επιχειρηματίας (βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Bene Factum, C-567/17, EU:C:2019:158, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Συνεπώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι δεν είναι επιτρεπτή η εφαρμογή κριτηρίων ή προϋποθέσεων που δεν ορίστηκαν, ως τέτοια, στο γράμμα του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83. Αντιθέτως, πρέπει να ερευνάται, βάσει συγκεκριμένων στοιχείων, αν πληρούται αντικειμενικά η προϋπόθεση της χρήσης της αιθυλικής αλκοόλης για την παρασκευή προϊόντων μη προοριζόμενων για κατανάλωση από τον άνθρωπο, η δε σχετική έρευνα δεν μπορεί να εξαντλείται στη διαπίστωση ότι τα εν λόγω προϊόντα κατετάγησαν σε συγκεκριμένο κωδικό της ΣΟ.

27 Εξάλλου, η ανωτέρω ερμηνεία βρίσκει έρεισμα και στο γράμμα του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83. Το άρθρο αυτό, στο οποίο παρατίθεται ο ορισμός της έννοιας της «αιθυλικής αλκοόλης» για τους σκοπούς εφαρμογής της οδηγίας 92/83, προβλέπει ότι στην έννοια αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, όλα τα προϊόντα που υπάγονται στην κλάση 2207 της ΣΟ και έχουν ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % vol, «ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα αποτελούν μέρος προϊόντος υπαγομένου σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ». Εντούτοις, το γεγονός ότι η ενσωμάτωση της αιθυλικής αλκοόλης σε προϊόν υπαγόμενο σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ δεν κωλύει τον χαρακτηρισμό της ως αιθυλικής αλκοόλης, κατά την έννοια του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση,

της οδηγίας 92/83, δεν συνεπάγεται ότι η κατάταξη του εν λόγω προϊόντος σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ αποτελεί προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό της αιθυλικής αλκοόλης ως τέτοιας. Επομένως, το άρθρο 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83, όπως είναι διατυπωμένο, δεν αποκλείει την εφαρμογή της οδηγίας αυτής στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αιθυλική αλκοόλη έχει ενσωματωθεί σε προϊόν που υπάγεται στο ίδιο κεφάλαιο, ή ακόμη και στην ίδια κλάση, της ΣΟ, ήτοι στην κλάση 2207.

28 Η ίδια ερμηνεία επιρρωννύεται και από την οικονομία του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83. Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/83 προβλέπει ότι απαλλάσσεται από τον φόρο η αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιείται «για την παραγωγή ξιδιού υπαγομένου στον κωδικό ΣΟ 2209». Εάν ο νομοθέτης της Ένωσης ήθελε να προσθέσει, για την απαλλαγή των προϊόντων που έχουν υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές ενός κράτους μέλους και χρησιμοποιούνται για την παρασκευή προϊόντων μη προοριζομένων για κατανάλωση από τον άνθρωπο, μια προϋπόθεση σχετικά με τον αποκλεισμό ορισμένου δασμολογικού κωδικού, θα το είχε πράξει ρητώς στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας.

29 Τρίτον, όσον αφορά τους σκοπούς της οδηγίας 92/83, μέσω των προβλεπόμενων σε αυτήν απαλλαγών επιδιώκεται, μεταξύ άλλων, η εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί της αλκοόλης ως ενδιάμεσου προϊόντος που περιλαμβάνεται στη σύνθεση άλλων εμπορικών ή βιομηχανικών προϊόντων (βλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2022, Quadrant Amroq Beverages, C-332/21, EU:C:2022:1031, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Στο πλαίσιο αυτό, όπως προκύπτει από το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με την εικοστή αιτιολογική σκέψη της, η εκ μέρους κράτους μέλους εφαρμογή της προβλεπόμενης από τη διάταξη αυτή απαλλαγής εξαρτάται από την τελική χρήση των οικείων προϊόντων (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 49).

31 Μια ερμηνεία, όμως, κατά την οποία η απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83 δεν πρέπει να χορηγείται επί αιθυλικής αλκοόλης που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές ενός κράτους μέλους και χρησιμοποιείται για την παρασκευή προϊόντων μη προοριζομένων για κατανάλωση από τον άνθρωπο, για τον λόγο και μόνον ότι τα προϊόντα για την παρασκευή των οποίων χρησιμοποιήθηκε υπάγονται σε συγκεκριμένο κωδικό της ΣΟ, είναι ικανή να διακυβεύσει τον σκοπό της εξουδετέρωσης των επιπτώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί της αλκοόλης ως ενδιάμεσου προϊόντος που περιλαμβάνεται στη σύνθεση άλλων εμπορικών ή βιομηχανικών προϊόντων. Και τούτο διότι, ακόμη και στην περίπτωση μη προοριζομένων για κατανάλωση από τον άνθρωπο προϊόντων τα οποία πωλούνται σε άλλα πρόσωπα προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς που αποκλείουν κάθε τέτοια κατανάλωση, η αιθυλική αλκοόλη που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές ενός κράτους μέλους και ενσωματωθεί στη σύνθεση των εν λόγω προϊόντων θα υπέκειτο στον ειδικό φόρο κατανάλωσης, παρότι θα χρησιμοποιείτο πράγματι για τους ανωτέρω σκοπούς.

32 Εξάλλου, ναι μεν, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83, ερμηνευόμενου σε συνδυασμό με την εικοστή δεύτερη αιτιολογική σκέψη της ίδιας οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν όρους με σκοπό την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται στην εν λόγω διάταξη και την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή της κατάχρησης, πλην όμως από τη σχετική νομολογία προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της άσκησης της εν λόγω

ευχέρειας, στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος απόκειται να προβάλει συγκεκριμένα, αντικειμενικά και εξακριβώσιμα στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν την ύπαρξη σοβαρού κινδύνου απάτης, φοροδιαφυγής ή καταχρήσεων και να μεριμνήσει ώστε ότι οι όροι που καθορίζει στο πλαίσιο της ευχέρειάς του να μη βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την εκπλήρωση του σκοπού αυτού μέτρου (πρβλ. απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Συνεπώς, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εξαρτούν τη χορήγηση της προβλεπόμενης στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 απαλλαγής από την τήρηση προϋποθέσεων για τις οποίες δεν έχει αποδειχτεί, βάσει συγκεκριμένων, αντικειμενικών και εξακριβώσιμων στοιχείων, ότι είναι αναγκαίες για την ορθή και απλή εφαρμογή της απαλλαγής και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή της κατάχρησης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 53).

33 Πάντως, από τα στοιχεία που διαβίβασε το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να συνάγεται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη προϋπόθεση την οποία θέτουν οι εθνικές φορολογικές αρχές, ήτοι η επιβεβαίωση ότι το παραγόμενο προϊόν δεν προορίζεται για ανθρώπινη κατανάλωση μέσω της κατάταξής του σε κωδικό εκτός της κλάσης 2207 της ΣΟ, δεν είναι αναγκαία ούτε για τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 ούτε για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή της κατάχρησης, πράγμα το οποίο απόκειται, εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο να επαληθεύσει βάσει των συγκεκριμένων, αντικειμενικών και εξακριβώσιμων στοιχείων που έχει στη διάθεσή του.

34 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στο να εξαρτάται η χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί αιθυλικής αλκοόλης που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές ενός κράτους μέλους και ενσωματώνεται σε προϊόντα μη προοριζόμενα για κατανάλωση από τον άνθρωπο από τον καθορισμό του προορισμού των προϊόντων αυτών μέσω της κατάταξής τους σε άλλη κλάση της ΣΟ πλην της κλάσης 2207, εκτός αν από συγκεκριμένα, αντικειμενικά και εξακριβώσιμα στοιχεία προκύπτει ότι τούτο είναι αναγκαίο για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή της κατάχρησης.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

35 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο υποβάλλεται μόνο για την περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν, για την άρνηση χορήγησης της προβλεπόμενης στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 απαλλαγής, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν να αποδείξουν ότι ο υπόχρεος καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος παράγει προϊόντα μη προοριζόμενα για κατανάλωση από τον άνθρωπο που περιέχουν υποκείμενη στον φόρο αιθυλική αλκοόλη γνώριζε ότι τα προϊόντα του χρησιμοποιούνται για κατανάλωση από τον άνθρωπο, ή μήπως αρκεί να αποδείξουν τη συνδρομή περιστάσεων από τις οποίες μπορεί να συναχθεί ότι ο υπόχρεος καταβολής του φόρου όφειλε να έχει σχετική γνώση.

36 Όπως έχει τεθεί, το συγκεκριμένο ερώτημα αφορά απλώς το ζήτημα αν ο υπόχρεος καταβολής του φόρου παραγωγός προϊόντων τα οποία δεν προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο γνώριζε ή μπορούσε να γνωρίζει ότι τα προϊόντα του θα καταναλώνονταν, μεταγενέστερα, κατά τρόπο μη σύμφωνο προς τον αρχικό προορισμό τους. Αντιθέτως, το ερώτημα δεν αναφέρεται σε στοιχεία σχετικά με περιπτώσεις φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης, τα οποία να

δικαιολογούν την εφαρμογή του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας 92/83. Επομένως, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στηρίζεται στην παραδοχή ότι η γνώση ή η δυνατότητα γνώσης του υπόχρεου στην καταβολή του φόρου παραγωγού προϊόντων τα οποία δεν προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο ότι η μεταγενέστερη κατανάλωσή τους ενδέχεται να γίνει κατά τρόπο μη σύμφωνο προς τον αρχικό προορισμό τους αρκεί για να μη χορηγηθεί η απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83.

37 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως, η αιθυλική αλκοόλη η οποία περιέχεται σε προϊόν μη προοριζόμενο για κατανάλωση από τον άνθρωπο και η οποία έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με μέθοδο εγκεκριμένη σε κράτος μέλος τυγχάνει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 (βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Bene Factum, C-567/17, EU:C:2019:158, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Περαιτέρω, από τη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι θα αντέβαινε προς την οδηγία 92/83 η μη απαλλαγή προϊόντος το οποίο πληροί τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας προϋποθέσεις για τον λόγο και μόνον ότι έχει διαπιστωθεί ότι ο πραγματικός προορισμός του δεν αντιστοιχεί στην ονομασία που του έδωσε ο επιχειρηματίας (βλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Bene Factum, C-567/17, EU:C:2019:158, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μετουσιωμένη σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές ενός κράτους μέλους αιθυλική αλκοόλη η οποία ενσωματώνεται σε προϊόντα που παρουσιάζονται ως αραιωτικά και, συνεπώς, ως μη προοριζόμενα για κατανάλωση από τον άνθρωπο δεν είναι δυνατόν να μην απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83, για τον λόγο ότι τα προϊόντα αυτά χρησιμοποιούνται, τουλάχιστον μερικώς, για σκοπούς κατανάλωσης από τον άνθρωπο (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Bene Factum, C-567/17, EU:C:2019:158, σκέψη 23).

40 Εν προκειμένω, καίτοι το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, κατ’ ουσίαν, ότι η έλλειψη επιμέλειας της P. κατά την πώληση των προϊόντων που παρήγε μπορούσε να έχει ως συνέπεια τη χρήση των προϊόντων της με σκοπό την κατανάλωση από άνθρωπο, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει επίσης ότι τα προϊόντα αυτά, τα οποία η P. πωλούσε υπό τις ονομασίες «RRK 5» και «RRK 12», πωλούνταν ως αραιωτικά. Εξάλλου, υπό την επιφύλαξη του σχετικού ελέγχου του αιτούντος δικαστηρίου, από κανένα στοιχείο δεν φαίνεται να προκύπτει ότι τα πρόσωπα που αγόραζαν τα εν λόγω προϊόντα αποβλέποντας, ενδεχομένως, στην κατανάλωσή τους από άνθρωπο δεν γνώριζαν ότι αγόραζαν προϊόντα τα οποία πωλούνταν ως αραιωτικά.

41 Επομένως, δεν φαίνεται ότι τα μέτρα που έλαβε η P. στο πλαίσιο της πώλησης των επίμαχων στη διαφορά της κύριας δίκης προϊόντων εμπόδισαν την παρουσίασή τους ως αραιωτικών μη προοριζόμενων για κατανάλωση από τον άνθρωπο, πράγμα το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να επαληθεύσει.

42 Πάντως, υπό την επιφύλαξη των περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης, οι οποίες δικαιολογούν την εφαρμογή του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας 92/83, τα μέτρα που ενδεχομένως λαμβάνει ο παραγωγός τέτοιων προϊόντων σε σχέση με την πώλησή τους, εφόσον δεν εμποδίζουν την παρουσίασή τους ως προϊόντων μη προοριζομένων για κατανάλωση από τον άνθρωπο, δεν επιτρέπεται να του στερήσουν το προβλεπόμενο στην παράγραφο 1, στοιχείο β′, του ίδιου άρθρου ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Bene Factum, C-567/17, EU:C:2019:158, σκέψη 30). Πράγματι, οι

καταστάσεις στις οποίες ο πραγματικός προορισμός των προϊόντων διαφέρει από τον προβλεφθέντα προορισμό τους μπορούν να αντιμετωπιστούν μέσω των διατάξεων που αφορούν τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης.

43 Επομένως, το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι υπόχρεος καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος παράγει προϊόντα μη προοριζόμενα για κατανάλωση από τον άνθρωπο τα οποία περιέχουν υποκείμενη στον φόρο αιθυλική αλκοόλη, όπως είναι τα αραιωτικά, δεν μπορεί να στερηθεί το προβλεπόμενο στη διάταξη αυτή ευεργέτημα της απαλλαγής από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης εκ μόνου του λόγου ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι τα προϊόντα του χρησιμοποιούνταν για κατανάλωση από τον άνθρωπο.

Επί των δικαστικών εξόδων

44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ’ αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Γενικό Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο πενταμελές τμήμα)

αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά,

έχει την έννοια ότι:

αντιτίθεται στο να εξαρτάται η χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί αιθυλικής αλκοόλης που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές ενός κράτους μέλους και ενσωματώνεται σε προϊόντα μη προοριζόμενα για κατανάλωση από τον άνθρωπο από τον καθορισμό του προορισμού των προϊόντων αυτών μέσω της κατάταξής τους σε άλλη κλάση της Συνδυασμένης Ονοματολογίας που παρατίθεται στο παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο, πλην της κλάσης 2207, εκτός αν από συγκεκριμένα, αντικειμενικά και εξακριβώσιμα στοιχεία προκύπτει ότι τούτο είναι αναγκαίο για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή της κατάχρησης.

2) Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83

έχει την έννοια ότι:

υπόχρεος καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης ο οποίος παράγει προϊόντα μη προοριζόμενα για κατανάλωση από τον άνθρωπο τα οποία περιέχουν υποκείμενη στον φόρο αιθυλική αλκοόλη, όπως είναι τα αραιωτικά, δεν μπορεί να στερηθεί το

προβλεπόμενο στη διάταξη αυτή ευεργέτημα της απαλλαγής από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης εκ μόνου του λόγου ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι τα προϊόντα του χρησιμοποιούνταν για κατανάλωση από τον άνθρωπο.

Sampol Pucurull Pynnä Laitenberger

Stancu Βαλασίδης

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Ιουλίου 2026.

(υπογραφές)