ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JULIANE KOKOTT της 15ης Ιουλίου 2010[1]

I — Εισαγωγή

1. Η χρήση κρασιού στο μαγείρεμα αποτελεί χιλιόχρονη παράδοση στην Ευρώπη. Ήδη ο Ρωμαίος λάτρης των λιχουδιών Marcus Gavius Apicius[2], στον οποίον αποδίδεται η πατρότητα ενός από τα αρχαιότερα βιβλία μαγειρικής[3], παραδίδει ότι χρησιμοποιούσε στις σάλτσες του κρασί[4].

2. Βεβαίως, στην υπό κρίση υπόθεση το εριζόμενο ζήτημα δεν είναι η ορθή χρήση του κρασιού στην παρασκευή εδεσμάτων. Οι διάδικοι της κύριας δίκης συμφωνούν μάλιστα ρητώς ότι σε περίπτωση ορθής χρήσεως του κρασιού, βάσει μιας παραδοσιακής συνταγής –π.χ. για την παρασκευή ενός Bœuf Bourguignon–, το τελικό προϊόν δεν περιέχει άνω του 5 % vol οινόπνευμα.

3. Αντιθέτως, αντικείμενο της παρούσας προδικαστικής διαδικασίας είναι το ζήτημα αν το κρασί, το πορτό ή το κονιάκ που προορίζονται αποκλειστικά για μαγειρική χρήση υπόκεινται στον εναρμονισμένο βάσει της νομοθεσίας της Ενώσεως ειδικό φόρο καταναλώσεως επί του οινοπνεύματος και των οινοπνευματωδών ποτών και υπό ποιες προϋποθέσεις απαλλάσσονται, ενδεχομένως, από αυτόν τον ειδικό φόρο καταναλώσεως. Συναφώς, δεν φαίνεται να επικρατεί στα κράτη μέλη κάποια ομοιόμορφη πρακτική.

4. Το επίμαχο κρασί, πορτό και κονιάκ για μαγειρική χρήση είναι οινοπνευματώδη στα οποία ο κατασκευαστής έχει προσθέσει αλάτι και πιπέρι ούτως ώστε –σύμφωνα προς τον σκοπό χρήσεως για τον οποίον προορίζονται – να μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο στην παρασκευή εδεσμάτων και να μην είναι δυνατή η κατανάλωσή τους ως ποτών. Εντούτοις, η βρετανική φορολογική αρχή[5] εκτιμά ότι τα προϊόντα αυτά υπόκεινται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως που επιβάλλεται επί του οινοπνεύματος. Για τον λόγο αυτόν, κατάσχεσε ένα φορτίο με κρασί, πορτό και κονιάκ για μαγειρική χρήση (στο εξής και ως: οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση), που μετέφερε φορτηγό όχημα και το οποίο

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Ο Marcus Gavius Apicius έζησε μάλλον κατά την πρώτη εκατονταετία μ.Χ. στην αρχαία Ρώμη. Ο Πλίνιος ο πρεσβύτερος τον χαρακτηρίζει στη «Φυσική Ιστορία» του ως τον μεγαλύτερο άσωτο και λιχούδη που υπήρξε (nepotum omnium altissimus gurges, βλ. Plin. nat. hist. 10, 133), ο οποίος ήταν γεννημένος για να απολαμβάνει την κάθε είδους χλιδή (ad omne luxus ingenium natus, βλ. Plin. nat. hist. 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (*Περί μαγειρικής τέχνης*). Πάντως, αυτή η συλλογή συνταγών μαγειρικής πρέπει να προήλθε, στη σημερινή μορφή της, από τον 3ο ή τον 4ο αιώνα μ.Χ. και δεν έχει συνταχθεί, ως εκ τούτου, από τον ίδιο τον Apicius.

4 — Βλ. π.χ. την αποδιδόμενη στον Απίκιο συνταγή μιας ius in elixam omnem (σάλτσας για κάθε είδους μαγειρευτό κρέας), in: *De re coquinaria*, 7ο βιβλίο, κεφάλαιο 6.

5 — The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties).

προοριζόταν για την εδρεύουσα στο Λονδίνο εταιρία χονδρικής εμπορίας τροφίμων Répertoire Culinaire Ltd, κατά την εισαγωγή τους από τη Γαλλία στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αντικείμενο της παρούσας διαφοράς είναι το αίτημα της Répertoire Culinaire να αποδεσμεύσουν οι βρετανικές αρχές τα εμπορεύματα αυτά.

5. Η επίλυση της παρούσας διαφοράς φαίνεται να είναι στην πραγματικότητα προφανής, δεδομένου ότι το Δικαστήριο δέχθηκε με την απόφασή του Gourmet Classic [6] ότι το κρασί για μαγειρική χρήση υπόκειται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως. Εντούτοις, το Δικαστήριο καλείται ρητώς εν προκειμένω να αναθεωρήσει την εκφρασθείσα τότε νομική εκτίμησή του και, σε ορισμένα σημεία, να τη συμπληρώσει.

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

6. Το κρίσιμο για την επίλυση της παρούσας διαφοράς νομοθετικό πλαίσιο της Ενώσεως καθορίζεται από την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης [7], και από την οδηγία 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 [8]. Πέραν των ανωτέρω, ορισμένα τμήματα της λεγόμενης Συνδυασμένης Ονοματολογίας είναι κρίσιμα για την επίλυση της παρούσας διαφοράς.

1. Η οδηγία 92/12

7. Στις γενικές διατάξεις της οδηγίας 92/12 ρυθμίζεται μεταξύ άλλων σε ποιο κράτος μέλος και σε ποιο χρονικό σημείο γεννάται ο ειδικός φόρος καταναλώσεως που επιβάλλεται σε προϊόντα που υπόκεινται σε αυτόν. Συναφώς, το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 ορίζει:

«Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση […]»

8. Το άρθρο 7 της οδηγίας 91/12 ορίζει μεταξύ άλλων τα εξής:

«1. Σε περίπτωση κατά την οποία προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σ' ένα κράτος μέλος, βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εισπράττονται στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται τα προϊόντα αυτά.

6 — Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2008, C-458/06, Gourmet Classic (Συλλογή 2008, σ. I-4207).

7 — ΕΕ L 76, σ. 1.

8 — ΕΕ L 316, σ. 21.

2. Για τον σκοπό αυτόν, με την επιφύλαξη του άρθρου 6, όταν τα προϊόντα που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 6, σε κράτος μέλος, παραδίδονται, ή προορίζονται να παραδοθούν στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους ή διατίθενται στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους, για τις ανάγκες επαγγελματία που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα ή οργανισμού δημοσίου δικαίου, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

[…]»

2. Η οδηγία 92/83

9. Το μέρος V της οδηγίας 92/83 περιλαμβάνει, στα άρθρα 19 έως 23, διατάξεις σχετικά με τη φορολόγηση της αιθυλικής αλκοόλης. Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει συναφώς:

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

10. 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,

— τα προϊόντα των κωδικών ΣΟ 2204, 2205 και 2206 με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 22 % vol,

— τα οινοπνευματώδη ποτά που περιέχουν προϊόντα σε διάλυμα ή όχι.»

11. Το άρθρο 27 της οδηγίας 92/83 ανήκει στις διατάξεις του μέρους VII περί απαλλαγών και προβλέπει μεταξύ άλλων τα εξής:

«1. 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:

[…]

ε) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2 %·

στ) όταν χρησιμοποιούνται απευθείας ή ως συστατικά ημιμεταποιημένων προϊόντων για την παραγωγή ειδών διατροφής, γεμιστών ή όχι, εφόσον σε κάθε περίπτωση η περιεχόμενη αλκοόλη δεν υπερβαίνει τα 8,5 λίτρα καθαρής αλκοόλης ανά 100 χιλιόγραμμα προϊόντος για τις σοκολάτες και τα 5 λίτρα καθαρής αλκοόλης ανά 100 χιλιόγραμμα προϊόντος, για άλλα προϊόντα.

[…]

(6) Τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να εγκρίνουν τις ανωτέρω απαλλαγές μέσω επιστροφής των καταβληθέντων ειδικών φόρων κατανάλωσης.»

3. Η Συνδυασμένη Ονοματολογία

12. Οι κλάσεις 2204 έως 2208 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (ΣΟ)[9], στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 20 της οδηγίας 92/83, περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο 22 της ΣΟ («ποτά, αλκοολούχα υγρά και ξύδι») και έχουν ως αντικείμενο τα ακόλουθα προϊόντα :

«2204 Κρασιά από νωπά σταφύλια […]
[…]

2204 10 – Κρασιά αφρώδη

[…]

2204 21 – Άλλα κρασιά […] σε δοχεία με περιεχόμενο που δεν υπερβαίνει τα 2 l

[…]

– – – – – Που έχουν αποκτημένο αλκοολικό τίτλο που δεν υπερβαίνει το 15 % vol […]

[…]

– – – – – – – Κρασιά λευκά

9 — Η ΣΟ περιλαμβάνεται στο παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ L 256, σ. 1). Κρίσιμη είναι η ΣΟ ως αυτή είχε κατά την ημερομηνία εκδόσεως της οδηγίας 92/83, ήτοι τη 19η Οκτωβρίου 1992 (βλ. την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83)· αυτή η ΣΟ στηρίζεται στον κανονισμό (ΕΟΚ) 2587/91 της Επιτροπής, της 26ης Ιουλίου 1991 (ΕΕ L 259, σ. 1), και άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 1992.

[…]			
	– – – – – – – Άλλα […]	2207	Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 80 % vol ή περισσότερο. Αιθυλική αλκοόλη και αποστάγματα μετουσιωμένα, οποιουδήποτε τίτλου:
[…]			
		2207 10 00	– Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 80 % vol ή περισσότερο
	– – – – – Που έχουν αποκτημένο αλκοολικό τίτλο που υπερβαίνει το 15 % vol αλλά δεν υπερβαίνει το 22 % vol:	2207 20 00	– Αιθυλική αλκοόλη και αποστάγματα μετουσιωμένα, οποιουδήποτε τίτλου […]
2204 21 89	– – – – – – – Κρασί Porto	2208	Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο λιγότερο του 80 % vol. Αποστάγματα, λικέρ και άλλα οινοπνευματώδη ποτά. Σύνθετα αλκοολούχα παρασκευάσματα των τύπων που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών:
[…]			
2205	Βερμούτ και άλλα κρασιά από νωπά σταφύλια, παρασκευασμένα με τη βοήθεια φυτών ή αρωματικών ουσιών […]	2208 20	– Αποστάγματα από κρασί ή τσίπουρα […]
[…]			– – Που παρουσιάζονται σε δοχεία με περιεχόμενο που δεν υπερβαίνει τα 2 l:
2206	Άλλα ποτά που προέρχονται από ζύμωση (π.χ. μηλίτης, απίτης, υδρόμελι) μείγματα ποτών που προέρχονται από ζύμωση και μείγματα ποτών που προέρχονται από ζύμωση και μη αλκοολούχων ποτών, μη κατονομαζόμενα ούτε περιλαμβανόμενα αλλού […]	2208 20 12	– – – Κονιάκ
[…]		[…]	
			– – Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο λιγότερο από 80 % vol, που παρουσιάζεται σε δοχεία με περιεχόμενο

2208 90 91 – – – Που δεν υπερβαίνει τα 2 l

[…]

2209 Ξύδια […] βρώσιμα […]

[…]»

13. Η εισαγωγή του κεφαλαίου 22 της ΣΟ περιλαμβάνει υπό τον τίτλο «Σημειώσεις» μεταξύ άλλων τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

«1. Το κεφάλαιο [22] δεν περιλαμβάνει:

α) τα προϊόντα του κεφαλαίου αυτού (άλλα από εκείνα της κλάσης 2209) παρασκευασμένα για μαγειρικούς σκοπούς, τα οποία καθίστανται έτσι ακατάλληλα για κατανάλωση ως ποτά (γενικά κλάση 2103) […]»

14. Συμπληρωματικώς, πρέπει να γίνει μνεία της κλάσεως 2103 της ΣΟ η οποία περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 21 της ΣΟ («διάφορα παρασκευάσματα διατροφής») και μνημονεύει τα ακόλουθα προϊόντα:

«2103 Παρασκευάσματα για σάλτσες και σάλτσες παρασκευασμένες. Αρτύματα και καρυκεύματα, σύνθετα. Αλεύρι από σινάπι και μουστάρδα παρασκευασμένη:

[…]

2103 90 – Άλλα:

[…]

2103 90 90 – – Άλλα:

[…]».

Β — *Η εθνική νομοθεσία*

15. Από το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου κρίσιμο είναι το άρθρο 4 του κεφαλαίου 4 του Finance Act 1995 (FA 1995) [10]. Η διάταξη αυτή, η οποία βάσει των στοιχείων που προσκόμισαν οι μετέχοντες στη διαδικασία εκδόθηκε προς μεταφορά της οδηγίας 92/83, προβλέπει τη διαδικασία για την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί των οινοπνευματωδών. Η διάταξη αυτή έχει ως εξής:

«Απαλλαγή αλκοολούχων συστατικών

(1) Εφόσον πιθανολογηθεί στους Commissioners ότι υποκείμενα σε φόρο οινοπνευματώδη, επί των οποίων καταβλήθηκε φόρος,

10 — Φορολογικό έτος 1995.

a) χρησιμοποιήθηκαν ως συστατικό κατά την παρασκευή ή παραγωγή ενός προϊόντος κατά την έννοια της παραγράφου 2 […]

b) δραστηριοποιείται ως χονδρέμπορος προϊόντων βάσει της περιγραφής της παραγράφου 2 ή ως χονδρέμπορος όξους,

[…]

c) παρήγαγε ή κατασκεύασε το προϊόν ή το όξος προς τον σκοπό της δραστηριότητας αυτής,

υφίσταται δυνάμει των ακόλουθων διατάξεων του παρόντος άρθρου αξίωση έναντι των Commissioners για επιστροφή του καταβληθέντος φόρου.

d) υπέβαλε αίτηση περί επιστροφής δυνάμει των ακόλουθων διατάξεων του παρόντος άρθρου και

(2) Προϊόντα κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου είναι

e) αποδεικνύει στους Commissioners ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις των σημείων a έως c, η δε αιτούμενη επιστροφή δεν αφορά φόρο που επεστράφη πριν από την υποβολή της αιτήσεως.

[...]

c) […] αλκοολούχα τρόφιμα τα οποία προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους, τα οποία επί 100 χιλιόγραμμα τροφίμου δεν περιέχουν πλέον από 5 λίτρα οινοπνεύματος.

(4) Η αίτηση περί επιστροφής που υποβάλλεται βάσει του παρόντος άρθρου πρέπει να πληροί, σε σχέση με τον τύπο, το είδος και τον τρόπο υποβολής της καθώς και του περιεχομένου της, τις απαιτήσεις που ορίζουν οι Commissioners εν γένει ή για τη συγκεκριμένη περίπτωση.

(3) Επιστροφή του φόρου για οινόπνευμα λαμβάνει, βάσει του παρόντος άρθρου, αποκλειστικά όποιος

a) χρησιμοποιεί το οινόπνευμα ως συστατικό σε κάποιο προϊόν κατά την έννοια της παραγράφου 2 ή το μετατρέπει σε όξος,

(5) Καθό μέτρο οι Commissioners δεν ορίζουν άλλο τι, αίτηση περί επιστροφής δυνάμει του παρόντος άρθρου μπορεί να υποβληθεί μόνον εάν

a) η αίτηση αφορά τον φόρο που καταβλήθηκε επί του οινοπνεύματος το οποίο εντός χρονικού διαστήματος τριών μηνών, που έληξε το αργότερο ένα μήνα πριν από την υποβολή της αιτήσεως, χρησιμοποιήθηκε ως συστατικό ή μετετράπη σε όξος, και

b) το ποσό της αιτηθείσας επιστροφής ανέρχεται σε τουλάχιστον 250 GBP.

(6) Οι Commissioners μπορούν, μέσω κανονιστικής αποφάσεως, να αυξήσουν προσωρινά το ποσό που μνημονεύεται στην παράγραφο 5, στοιχείο b […]

[…]»

III — Τα πραγματικά περιστατικά και η κύρια δίκη

16. Η εταιρία Répertoire Culinaire Ltd δραστηριοποιείται στο Λονδίνο στον τομέα της χονδρικής εμπορίας τροφίμων.

17. Στις 10 Ιουλίου 2002, υπάλληλοι των τελωνειακών αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου σταμάτησαν στην τελωνειακή ζώνη που υπόκειται στον έλεγχό τους [11] στην τοποθεσία Coquelles (Γαλλία) ένα φορτηγό με ρυμουλκούμενο όχημα. Από την έρευνα του φορτηγού προέκυψε ότι αυτό μετέφερε ένα μεγάλο αριθμό παλετών με λευκό οίνο, ερυθρό οίνο, πορτό και κονιάκ που προοριζόταν για τη Répertoire Culinaire. Συγκεκριμένα, βρέθηκαν:

— πέντε παλέτες με 70 κιβώτια λευκού οίνου η καθεμία (με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 11 %), κάθε δε κιβώτιο περιείχε οκτώ λίτρα λευκού οίνου, ως εκ τούτου ο συνολικός όγκος του λευκού οίνου ανερχόταν σε 2 800 λίτρα,

— πέντε παλέτες που περιείχαν την αυτή ποσότητα ερυθρού οίνου (με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 11 %),

— μία παλέτα με 20 κιβώτια πορτό (με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 19 %), κάθε κιβώτιο δε περιείχε οκτώ λίτρα πορτό, ο δε συνολικός όγκος ανερχόταν σε 160 λίτρα πορτό, και

— δέκα κιβώτια με οκτώ λίτρα κονιάκ έκαστο (με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 40 %), ήτοι συνολικό όγκο 80 λίτρα κονιάκ.

18. Από περαιτέρω έρευνες προέκυψαν τα εξής: επί της συσκευασίας του κονιάκ αναγραφόταν η ένδειξη «ακατάλληλο να καταναλωθεί ως ποτό» και είχε 1 % «πρόσθετα συστατικά». Το κρασί έφερε ένδειξη

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

για πρόσθετα συστατικά σε ποσοστό 2 %. Η ετικέτα του πορτό δεν περιείχε ενδείξεις σχετικά με τα πρόσθετα συστατικά. Πέραν αυτού, επί του τιμολογίου του Γάλλου προμηθευτή, το οποίο απευθυνόταν προς την εταιρία Répertoire Culinaire, σε κάθε επιμέρους εμπόρευμα υπήρχε η ένδειξη «salé – poivré» [12] και είχε σημειωθεί ως δασμολογική κλάση η κλάση 2103 90 90 89 [13].

19. Οι διάδικοι στην κύρια δίκη συμφωνούν ότι τα προϊόντα του φορτίου περιελάμβαναν κρασί, πορτό και κονιάκ για μαγειρική χρήση, ήτοι κρασί, πορτό και κονιάκ, στα οποία κατά την παρασκευή τους είχε προστεθεί άλας και πιπέρι. Διά της προσθήκης άλατος και πιπεριού τα προϊόντα δεν μπορούν να καταναλωθούν ως ποτά [14], πλην όμως μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη μαγειρική. Ο αποχωρισμός του άλατος και του πιπεριού δεν είναι εφικτός με εύλογο οικονομικό κόστος ούτε μπορεί πλήρως να απομονωθεί στα προϊόντα η αλκοόλη.

20. Το κρασί για μαγειρική χρήση αποτελείται από κρασί που παράγεται αποκλειστικά μέσω μιας διαδικασίας ζυμώσεως. Οσάκις χρησιμοποιείται κρασί για μαγειρική χρήση ως συστατικό σύμφωνα με γνωστή συνταγή, τότε, όπως συμφωνούν όλοι οι διάδικοι, προκύπτει πάντοτε ένα τελικό προϊόν με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο μικρότερο του 5 % vol.

21. Όλα τα προϊόντα δεσμεύθηκαν από την τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου, δεδομένου ότι δεν συνοδεύονταν από κάποιο διοικητικό έγγραφο [15] ούτε αποδεικνυόταν ότι είχε καταβληθεί ο οφειλόμενος στη Μεγάλη Βρετανία ειδικός φόρος καταναλώσεως. Στις 16 Ιουλίου 2002, επιβλήθηκε στα προϊόντα κατάσχεση. Το αίτημα της εταιρίας Répertoire Culinaire να αρθεί η κατάσχεση απορρίφθηκε. Κατόπιν διοικητικής ενστάσεως της εταιρίας Répertoire Culinaire, διατηρήθηκε η απορριπτική απόφαση κατόπιν νέου ελέγχου των πραγματικών περιστατικών με την από 17 Οκτωβρίου 2002 απόφαση επί της ασκηθείσας διοικητικής ενστάσεως. Στο σκεπτικό της αποφάσεως διαλαμβανόταν ότι τα εμπορεύματα υπέκειντο ως αλκοόλη στον ειδικό φόρο καταναλώσεως του Ηνωμένου Βασιλείου [16].

22. Με δικόγραφο της 4ης Νοεμβρίου 2002, η Répertoire Culinaire άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως επί της ασκηθείσας διοικητικής ενστάσεώς της. Η εκδίκασή της εκκρεμεί επί του παρόντος ενώπιον του First-Tier Tribunal (Tax) [17], ήτοι ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

IV — Η διάταξη περί παραπομπής και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

23. Με διάταξη της 24ης Απριλίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Μαΐου

12 — «με προσθήκη άλατος και πιπεριού».

13 — Κατ' απόκλιση από τα ανωτέρω, ένας συνεργάτης του αποστολέα ανέφερε ως δασμολογικό κλάση την κλάση «2103 90 90 59», ωστόσο πρόκειται μάλλον για σφάλμα, διότι μια τέτοια κλάση δεν υφίσταται.

14 — Από τα έγγραφα που προσκομίστηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας προκύπτει, βάσει της διατάξεως περί παραπομπής, ότι το κρασί δια της προσθήκης 10 γραμμαρίων άλατος και 10 γραμμαρίων πιπεριού ανά λίτρο καθίσταται μη πόσιμος.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — Στις 18 Ιουλίου 2002, εκδόθηκαν δύο αποφάσεις περί επιβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως: μία για 53 853 GBP για πωληθέντα αγαθά και μία άλλη για 5 884 GBP για αγαθά στην κατοχή της Répertoire Culinaire. Οι αποφάσεις αυτές επικυρώθηκαν στις 27 Σεπτεμβρίου 2002 από την Επιτροπή ελέγχου και προσφυγών του Λονδίνου ((London Appeals and Reconsiderations Team).

17 — Φορολογικό δικαστήριο.

2009, το First-Tier Tribunal (Tax) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα τέσσερα ερωτήματα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«1) Υπόκειται το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση σε ειδικό φόρο καταναλώσεως σύμφωνα με την οδηγία 92/83/ΕΟΚ στο κράτος μέλος εισαγωγής, με βάση το ότι καλύπτονται από τον ορισμό της "αιθυλικής αλκοόλης" που διατυπώνεται στην πρώτη περίπτωση του άρθρου 20 της οδηγίας 92/83;

2) Συνάδει με την υποχρέωση των κρατών μελών να θέσουν σε εφαρμογή την απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, σημείο στ΄, της οδηγίας 92/83, θεωρούμενη σε συνδυασμό με το άρθρο 27, παράγραφος 6, και/ή με το άρθρο 28 ΕΚ και/ή με την ιδέα του αμέσου αποτελέσματος των υποχρεώσεων αυτών και/ή με τις αρχές της ίσης μεταχειρίσεως και της αναλογικότητας, το να περιορίζεται η απαλλαγή για το κρασί, το κονιάκ και το πορτό για μαγειρική χρήση στις περιπτώσεις όπου έχουν χρησιμοποιηθεί αλκοολούχα ποτά ως συστατικό και να περιορίζονται οι δικαιούμενοι να ζητήσουν απαλλαγή στα πρόσωπα εκείνα τα οποία χρησιμοποίησαν τα αλκοολούχα ποτά ως συστατικό για την παραγωγή προϊόντων και/ή στα πρόσωπα τα οποία δραστηριοποιούνται ως χονδρέμποροι τέτοιων προϊόντων και/ή παρήγαγαν ή παρασκεύασαν τέτοια προϊόντα για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής και υπό τις περαιτέρω προϋποθέσεις ότι οι αιτήσεις επιστροφής του φόρου πρέπει να υποβληθούν εντός συνολικής προθεσμίας τεσσάρων μηνών από της καταβολής του φόρου και ότι το αξιούμενο ποσό της επιστροφής θα είναι τουλάχιστον 250 λίρες στερλίνες;

3) Πρέπει το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση, αν γίνει δεκτό ότι υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως με βάση την πρώτη περίπτωση του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83, και/ή το κονιάκ για μαγειρική χρήση, υπό την επιφύλαξη της εκβάσεως της παρούσας προσφυγής, να θεωρούνται ότι απαλλάσσονται του ειδικού φόρου καταναλώσεως κατά τον χρόνο παρασκευής τους δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, και, εναλλακτικώς, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83;

4) Υπό το πρίσμα των άρθρων 10 ΕΚ και 28 ΕΚ, θα επηρεάζονταν και, αν ναι, με ποιον τρόπο, οι υποχρεώσεις των κρατών μελών εκ των άρθρων 20 και 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, ή, εναλλακτικώς, 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83, αν το κρασί, το πορτό και το κονιάκ για μαγειρική χρήση είχαν απαλλαγεί από το κράτος μέλος παρασκευής τους της υπαγωγής στο σύστημα κυκλοφορίας των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης της οδηγίας 92/12 και είχαν υπαχθεί στο καθεστώς ελεύθερης διακινήσεως εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως;»

24. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, η Répertoire Culinaire και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διατύπωσαν παρατηρήσεις γραπτώς και προφορικώς. Πέραν αυτού, στη γραπτή διαδικασία μετέσχον η Πολωνική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση· η Γαλλική Κυβέρνηση ανέπτυξε προφορικά τις απόψεις της κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 10ης Ιουνίου 2006 [18].

18 — Συναφώς, η Γαλλική Κυβέρνηση διατύπωσε τις απόψεις της αποκλειστικά και μόνο σε σχέση με το πρώτο ερώτημα.

V — Εκτίμηση

25. Ως μέρος του γενικού καθεστώτος των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, όπως αυτό εισήχθη με την οδηγία 92/12, η οδηγία 92/83 υποχρεώνει τα κράτη μέλη να επιβάλουν επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών έναν εναρμονισμένο βάσει του δικαίου της Ένωσης ειδικό φόρο καταναλώσεως. Στον φόρο υπόκεινται: η μπύρα (μέρος Ι της οδηγίας 92/83), το κρασί (μέρος ΙΙ της οδηγίας 92/83), «ποτά παρασκευαζόμενα με ζύμωση, εκτός του κρασιού και της μπύρας» (μέρος ΙΙΙ της οδηγίας 92/83), «ενδιάμεσα προϊόντα» (μέρος IV της οδηγίας 92/83), και «η αιθυλική αλκοόλη» (μέρος V της οδηγίας 92/83).

26. Εκ πρώτης όψεως θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι το «κρασί για μαγειρική χρήση» εμπίπτει, όπως κάθε άλλο είδος κρασιού, στον ειδικό φόρο καταναλώσεως επί του κρασιού του μέρους ΙΙ της οδηγίας 92/83. Η παραδοχή αυτή ευσταθεί και στην περίπτωση που το προϊόν είναι το σύνηθες στο εμπόριο κρασί το οποίο ενδεχομένως δεν ικανοποιεί γευστικά τους καταναλωτές και, ως εκ τούτου, χαρακτηρίζεται στην καθομιλουμένη ως «κρασί για μαγειρική χρήση». Ένα τέτοιο κρασί είναι και παραμενει ποτό, απλώς θεωρείται υποδεεστερο βάσει της υποκειμενικής αντιλήψεως των καταναλωτών και, ως εκ τούτου χρησιμοποιείται για άλλο σκοπό.

27. Εντούτοις, η παραδοχή αυτή δεν ευσταθεί για τα επίδικα εν προκειμένω οινοπνευματώδη που χρησιμοποιούνται για μαγειρική χρήση. Λόγω της προσθήκης άλατος και πιπεριού τα οινοπνευματώδη αυτά, βάσει των στοιχείων του αιτούντος δικαστηρίου το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο για τη διαπίστωση και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών [19], *είναι ακατάλληλα να καταναλωθούν ως ποτά.* Στο πλαίσιο της απαντήσεως των ερωτημάτων που θέτει η διάταξη περί παραπομπής πρέπει να ληφθούν ως αφετηρία αυτά τα πραγματικά περιστατικά, έστω και αν η Πολωνική Κυβέρνηση θεωρεί ότι τα εν λόγω προϊόντα είναι κατάλληλα να καταναλωθούν ως ποτά. Και οι αντίδικοι στην κύρια δίκη συμφωνούν εν προκειμένω ότι τα επίμαχα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του μέρους V («αιθυλική αλκοόλη»), όχι όμως στο πεδίο εφαρμογής κάποιου άλλου μέρους της οδηγίας 92/83.

Α — *Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα: η έννοια «αιθυλική αλκοόλη» της οδηγίας 92/83*

28. Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το κρασί και το πορτό που χρησιμοποιούνται για μαγειρική χρήση, στα οποία έχει προστεθεί άλας και πιπέρι και, ως εκ τούτου, είναι ακατάλληλα να καταναλωθούν ως ποτά, εμπίπτουν στην έννοια της αιθυλικής αλκοόλης του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 και, ως εκ τούτου, υπόκεινται στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως επί της αλκοόλης. Το κονιάκ για μαγειρική χρήση δεν αποτελεί αντικείμενο αυτού του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος.

19 — Πάγια νομολογία· βλ., αντί πολλών, αποφάσεις της 15ης Νοεμβρίου 1979, 36/79, Denkavit Futtermittel (Συλλογή τόμος 1979/ΙΙ, σ. 667, σκέψη 12), της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich (Συλλογή 2006, I-923, σκέψη 54), και της 4ης Ιουνίου 2009, C-142/05, Mickelsson και Roos (Συλλογή 2009, σ. I-4273, σκέψη 41).

1. Εισαγωγική παρατήρηση

29. Ως συνώνυμα στην καθομιλουμένη για την έννοια της αιθυλικής αλκοόλης χρησιμοποιούνται επί του παρόντος οι λέξεις οινόπνευμα, σπίρτο ή απλώς αλκοόλ. Ωστόσο, το αν πρόκειται για αιθυλική αλκοόλη κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως δεν κρίνεται βάσει της σημασίας που έχει η έννοια αυτή στην καθομιλουμένη, αλλά αποκλειστικά βάσει του ορισμού που δίδει ο νομοθέτης της Ένωσης στο άρθρο 20 της οδηγίας 92/83 ο οποίος υπάγει στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως ακριβώς τρεις κατηγορίες προϊόντων ως αιθυλική αλκοόλη. Εκάστη των κατηγοριών αυτών αποτελεί χωριστή περίπτωση στην εν λόγω διάταξη.

30. Στην έννοια της αιθυλικής αλκοόλης υπό τη μορφή *οινοπνευματώδους ποτού* (άρθρο 20, τρίτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83) ενδέχεται να μην εμπίπτουν ευθύς εξαρχής παρασκευάσματα όπως το επίμαχο εν προκειμένω κρασί και πορτό για μαγειρική χρήση, διότι αυτά, λόγω της προσθήκης άλατος και πιπεριού δεν είναι κατάλληλα να καταναλωθούν ως ποτά.

31. Ομοίως, το κρασί ή το πορτό για μαγειρική χρήση δεν μπορούν να υπαχθούν στα προϊόντα των κλάσεων ΣΟ 2204, 2205 και 2206 –με απλά λόγια: *στο κρασί από νωπά σταφύλια, στο βερμούτ* και *στα άλλα ποτά που προέρχονται από ζύμωση*– (άρθρο 20, δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 92/83), διότι το κοινό στοιχείο και των προϊόντων αυτών είναι ότι πρόκειται για ποτά. Πέραν του ότι ο κατ' όγκον αλκοολικός τίτλος του κρασιού για μαγειρική χρήση είναι 11 % vol και αυτός του πορτό 19 % vol, ήτοι κατώτερος της απαιτούμενης ελάχιστης περιεκτικότητας σε αλκοόλη («άνω του 22 % vol»), αλκοολικός τίτλος που απαιτείται να υπάρχει βάσει της δεύτερης περιπτώσεως του άρθρου 20 της οδηγίας 92/83 προκειμένου να θεωρηθεί ότι υφίσταται αιθυλική αλκοόλη κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

32. Βεβαίως, απομένει να εξεταστεί αν το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση, όπως είναι αυτά τα οποία κατασχέθηκαν στην υπό κρίση υπόθεση, εμπίπτουν ενδεχομένως στην πρώτη περίπτωση του άρθρου 20 της οδηγίας 92/83. Το ζήτημα αυτό εξετάζω με τις αναπτύξεις που ακολουθούν.

2. Η αιθυλική αλκοόλη κατά την έννοια του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83

33. Δυνάμει του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83, η έννοια της αιθυλικής αλκοόλης υποδηλώνει «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».

34. Το Δικαστήριο έκρινε με την απόφασή του Gourmet Classic ότι η διάταξη αυτή μπορεί να εφαρμοστεί στο κρασί για μαγειρική χρήση [20]. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο ζη-

20 — Απόφαση Gourmet Classic (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 39).

τεί από το Δικαστήριο να αναθεωρήσει την τότε εκτίμησή του. Συντάσσομαι με το αίτημα αυτό.

35. Βεβαίως, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι το κρασί για μαγειρική χρήση με 11 % vol όπως και το πορτό με 19 % vol πληρούν την προϋπόθεση του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 για ελάχιστη περιεκτικότητα σε αλκοόλη άνω του 1,2 % vol. Ωστόσο, χρήζει ενδελεχέστερου ελέγχου το αν αυτά τα δύο οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση μπορούν να καταταγούν στις κλάσεις ΣΟ 2207 ή 2208 τις οποίες μνημονεύει ο νομοθέτης της Ένωσης.

— Κλάση ΣΟ 2207

36. Η κλάση ΣΟ 2207 περιλαμβάνει, αφενός, την μη μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 80 % vol ή περισσότερο (διάκριση 2207 10 00), αφετέρου τη μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη και τα μετουσιωμένα αποστάγματα οποιουδήποτε τίτλου (διάκριση 2207 20 00). Σε καμία από τις δύο αυτές διακρίσεις δεν μπορούν να υπαχθούν τα επίμαχα εν προκειμένω οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση.

37. Η διάκριση 2207 10 00 δεν μπορεί εν προκειμένω ευθύς εξαρχής να έχει εφαρμογή, διότι ο κατ' όγκον αλκοολικός τίτλος των κατασχεθέντων οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση υπολείπεται κατά πολύ του απαιτούμενου προς τούτο κατ' όγκον αλκοολικού τίτλου 80 % vol.

38. Η διάκριση 2207 20 00 αποκλείεται επίσης, διότι τα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση δεν αποτελούνται από μετουσιωμένη αλκοόλη ή απόσταγμα. Η μετουσίωση ήτοι η μεταβολή της φύσεως της αλκοόλης είναι μια διαδικασία μετατροπής της αλκοόλης σε τοξικό προϊόν ώστε να είναι αδύνατη η κατάποσή της ή η μετατροπή της για χρήση της ως τροφίμου [21]. Βεβαίως, εν προκειμένω, τα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση καθίστανται *ακατάλληλα για κατανάλωση ως ποτά,* πλην όμως μπορούν να χρησιμοποιηθούν περαιτέρω για την παρασκευή τροφίμων. Πέραν τούτου, το άλας και το πιπέρι που προστίθενται για τον σκοπό αυτόν δεν αποτελούν μέσα μετουσιώσεως, όπως αυτά τα οποία αναγνωρίζονται εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως για τη μετουσίωση της αλκοόλης [22].

— Κλάση ΣΟ 2208

39. Ακολούθως, όσον αφορά τη κλάση ΣΟ 2208, σε αυτήν ενέπιπταν κατά το κρίσιμο εν προκειμένω χρονικό διάστημα [23] τρία είδη αλκοολούχων ποτών ήτοι αλκοολούχων υγρών: «Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο λιγότερο του 80 % vol. Αποστάγματα, λικέρ και άλλα οινοπνευματώδη ποτά. Σύνθετα αλκοολούχα παρασκευ-

21 — Απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2000, C-482/98, Ιταλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2000, σ. I-10861, σκέψεις 21 και 22).

22 — Βλ. συναφώς τον κανονισμό (ΕΚ) 3199/93 της Επιτροπής, της 22ας Νοεμβρίου 1993, σχετικά με την αμοιβαία αναγνώριση των διαδικασιών για την πλήρη μετουσίωση της αλκοόλης με σκοπό την απαλλαγή από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 288, σ. 12). Βάσει του κανονισμού αυτού, η μετουσίωση στη Γαλλία, τη χώρα προελεύσεως των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση, προϋποθέτει την προσθήκη μεθυλενίου και ισοπροπυλικής αλκοόλης. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, τη χώρα προορισμού των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση, χρησιμοποιείται η λεγόμενη «νάφθα ξύλου» και η ακατέργαστη πυριδίνη. Στον ανωτέρω κανονισμό δεν γίνεται μνεία του άλατος και του πιπεριού ως μετουσιωτικών ουσιών.

23 — Κρίσιμη είναι η ΣΟ ως είχε κατά την ημερομηνία εκδόσεως της οδηγίας 92/83, ήτοι τη 19η Οκτωβρίου 1992 (βλ. την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83).

άσματα των τύπων που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών.» [24]

40. Τα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση, τα οποία αποτελούν το αντικείμενο του πρώτου ερωτήματος (κρασί και πορτό για μαγειρική χρήση) δεν αποτελούν ούτε απόσταγμα (διάκριση ΣΟ 2208 20) ούτε λικέρ (διάκριση ΣΟ 2208 70). Το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση δεν μπορούν να θεωρηθούν ούτε ως «άλλα οινοπνευματώδη ποτά» όταν λόγω της προσθήκης άλατος και πιπερίου είναι ακατάλληλα προς πόση.

41. Το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση δεν μπορούν να υπαχθούν ούτε στην κατηγορία των «σύνθετων αλκοολούχων παρασκευασμάτων των τύπων που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών». Πράγματι, ο σαφής σκοπός χρήσεως αυτών των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση δεν είναι η παρασκευή ποτών, αλλά η παρασκευή αποκλειστικά τροφίμων.

42. Ενδεχομένως θα μπορούσε να εξεταστεί η υπαγωγή του επίμαχου κρασιού και πορτό για μαγειρική χρήση στη διάκριση ΣΟ 2208 90 91 «αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο λιγότερο από 80 % vol, που παρουσιάζεται σε δοχεία με περιεχόμενο που δεν υπερβαίνει τα 2 l».

43. Ωστόσο, κατά την κατάταξη των εμπορευμάτων στη ΣΟ δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνον η γραμματική διατύπωση των επιμέρους κλάσεων της ΣΟ. Αντιθέτως, κρίσιμες είναι και οι σημειώσεις επί των τμημάτων και των κεφαλαίων [25].

44. Από την εισαγωγική σημείωση αριθ. 1, στοιχείο α΄, του κεφαλαίου 22 της ΣΟ συνάγεται ότι προϊόντα τα οποία είναι παρασκευασμένα για μαγειρικούς σκοπούς και τα οποίας, ως εκ τούτου, είναι ακατάλληλα για κατανάλωση ως ποτά δεν ανήκουν στο κεφάλαιο 22 της ΣΟ [26], αλλά πρέπει να κατατάσσονται εν γένει ως παρασκευάσματα διατροφής στην κλάση ΣΟ 2103 [27].

45. Και το Δικαστήριο έκρινε ρητώς με την απόφασή του Gourmet Classic ότι το κρασί

24 — Το κείμενο της κλάσεως ΣΟ 2208, όπως αυτό ισχύει σήμερα, δεν περιέχει πλέον την παραπομπή στα «σύνθετα αλκοολούχα παρασκευάσματα των τύπων που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών». Η τροποποίηση αυτή στο κείμενο της κλάσεως ΣΟ 2208 ανατρέχει στον κανονισμό (ΕΚ) 2448/95 της Επιτροπής, της 10ης Οκτωβρίου 1995 (ΕΕ L 259, σ. 1)· βλ. τέλος την ΣΟ ως έχει στο παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΚ) 948/2009 της Επιτροπής, της 30ής Σεπτεμβρίου 2009 (ΕΕ L 287, σ. 1).

25 — Βλ. σημείο Α, αριθ. 1, δεύτερη περίοδος των γενικών κανόνων που βρίσκονται στο πρώτο μέρος, τίτλος Ι, του ΣΟ.

26 — Η μόνη εξαίρεση που προβλέπεται βάσει της εν λόγω σημειώσεως αριθ. 1, στοιχείο α΄, είναι το βρώσιμο όξος για το οποίο το κεφάλαιο 22 της ΣΟ προβλέπει μια ιδιαίτερη κλάση (κλάση ΣΟ 2209).

27 — Έτι σαφέστερες είναι οι επεξηγηματικές σημειώσεις του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (ΠΟΤ) επί των κεφαλαίων 21 και 22 του Εναρμονισμένου Συστήματος (ΕΣ) που αντιστοιχούν στις κλάσεις της ΣΟ: στις επεξηγηματικές σημειώσεις του ΠΟΤ επί της κλάσεως 2103 γίνεται ρητή μνεία στο κρασί και στο κονιάκ για μαγειρική χρήση ως παραδείγματα προϊόντων που εμπίπτουν στην κλάση, ενώ στις αντίστοιχες επεξηγηματικές σημειώσεις επί της κλάσεως 2208 γίνεται ρητή μνεία στο κρασί και το κονιάκ για μαγειρική χρήση ως παραδείγματα για τα εξαιρούμενα από την κλάση αυτή προϊόντα. Αυτές οι επεξηγηματικές σημειώσεις μπορούν να τηλεφορτωθούν από το διαδίκτυο από την ηλεκτρονική διεύθυνση < http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org > (τελευταία επίσκεψή μου στον εν λόγω ιστότοπο στις 6 Μαΐου 2010). Κατά πάγια νομολογία, αυτές οι επεξηγηματικές σημειώσεις συμβάλλουν σημαντικά στην ερμηνεία του περιεχομένου των διαφόρων δασμολογικών κλάσεων, χωρίς πάντως να έχουν δεσμευτική νομική ισχύ (απόφαση της 20ής Μαΐου 2010, C-370/08, Data I/O, Συλλογή 2010, σ. I-4401, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

για μαγειρική χρήση αποτελεί παρασκεύασμα διατροφής το οποίο, ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στο κεφάλαιο 22, αλλά στο κεφάλαιο 21 της ΣΟ [28].

46. Συνεπώς, το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση δεν μπορούν, όπως ορθώς παρατηρεί η Répertoire Culinaire, να θεωρηθούν ούτε ως προϊόντα κατά την έννοια της κλάσεως ΣΟ 2207 ούτε ως προϊόντα κατά την έννοια της κλάσεως ΣΟ 2208.

— Το «προϊόν εντός προϊόντος»

47. Εντούτοις, το Δικαστήριο έκρινε με την απόφασή του Gourmet Classic ότι το γεγονός ότι το κρασί που χρησιμοποιείται στη μαγειρική θεωρείται, αυτό καθαυτό, ως παρασκεύασμα διατροφής κατά την έννοια του κεφαλαίου 21 της ΣΟ «ουδόλως επηρεάζει» την εκτίμηση σε σχέση με την υποχρέωση επιβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως. Το Δικαστήριο τόνισε ότι το άρθρο 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 έχει εφαρμογή ακόμη και στην περίπτωση στην οποία τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής *περιέχονται σε προϊόν* το οποίο εμπίπτει σε άλλο κεφάλαιο της Συνδυασμένης Ονοματολογίας.

48. Στηριζόμενο στην ανωτέρω εκτίμηση, το Δικαστήριο έκρινε ότι «η αλκοόλη που περιέχεται στο κρασί που χρησιμοποιείται στη μαγειρική αποτελεί, εφόσον έχει αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % vol, αιθυλική αλκοόλη κατά την έννοια του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83, η οποία υπόκειται στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης, υπό την επιφύλαξη της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας» [29].

49. Επομένως, το Δικαστήριο θεωρεί την απλή περιεκτικότητα αλκοόλης στο κρασί για μαγειρική χρήση ως υποκείμενο στον ειδικό φόρο καταναλώσεως «προϊόν εντός προϊόντος» κατά την έννοια του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, δεύτερη ημιπερίοδος, της οδηγίας 92/83.

50. Αυτή είναι και η άποψη που διατύπωσε η Επιτροπή. Υποστήριξε ότι το άρθρο 20 της οδηγίας 92/83 αποτελεί μια γενική κατηγορία-σκούπα η οποία υπαγάγει εν γένει τα αλκοολούχα προϊόντα στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως όταν αυτά δεν εμπίπτουν σε κάποια άλλη διάταξη της οδηγίας.

51. Η άποψη αυτή δεν είναι πειστική. Δεν βρίσκει έρεισμα ούτε στο γράμμα του

28 — Απόφαση Gourmet Classic (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 35)· στο ίδιο πνεύμα οι κατευθυντήριες γραμμές της Επιτροπής τις οποίες ενέκρινε σχεδόν ομοφώνως η επιτροπή για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως κατά τη συνεδρίαση της 26ης και 27ης Νοεμβρίου 2001 (έγγραφο CED αριθ. 372 τελικό της 11ης Νοεμβρίου 2002).

29 — Απόφαση Gourmet Classic (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 39)· στο ίδιο πνεύμα οι κατευθυντήριες γραμμές της Επιτροπής τις οποίες ενέκρινε σχεδόν ομοφώνως η Επιτροπή για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως κατά τη συνεδρίαση της 26ης και 27ης Νοεμβρίου 2001 (έγγραφο CED αριθ. 372 τελικό της 11ης Νοεμβρίου 2002).

άρθρου 20 ούτε στους σκοπούς και την όλη διάρθρωση της οδηγίας 92/83.

52. Εάν βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να θεωρούνται *όλα τα προϊόντα,* στα οποία αποδεικνύεται η ύπαρξη συγκεκριμένης ποσότητας αλκοόλης, ως υποκείμενη στον ειδικό φόρο καταναλώσεως αιθυλική αλκοόλη, τότε δεν θα υπήρχε λόγος να θεσπιστεί ένα περίπλοκο σύστημα κανόνων όπως είναι αυτό της οδηγίας 92/83. Ωστόσο, η πρόθεσή του ήταν προδήλως να ορίσει μόνο συγκεκριμένα οινοπνευματώδη και συγκεκριμένα αλκοολούχα προϊόντα επί των οποίων όλα τα κράτη μέλη πρέπει να επιβάλλουν τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως [30]. Από κανένα σημείο της οδηγίας 92/83 δεν προκύπτει ότι προϊόντα, τα οποία δεν εμπίπτουν σε καμία άλλη διάταξη της οδηγίας, πρέπει πάντοτε και σε κάθε περίπτωση να εμπίπτουν στο άρθρο 20. Και το άρθρο 20 φαίνεται να στηρίζεται στην αρχή ότι δεν πρέπει να φορολογείται ως αιθυλική αλκοόλη *κάθε είδους αλκοόλη,* αλλά μόνον οι τρεις αναλυτικά οριζόμενες σε αυτό κατηγορίες προϊόντων που περιέχουν αλκοόλη [31].

53. Το γεγονός και μόνον ότι προϊόν όπως είναι το κρασί ή το πορτό για μαγειρική χρήση περιέχει αλκοόλη αποτελεί, βάσει του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 αναγκαία («με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % vol»), πλην όμως μη επαρκή προϋπόθεση για την επιβολή του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Η διάταξη αυτή απαιτεί επιπλέον όπως η αλκοόλη έχει αποκτηθεί υπό τη μορφή ενός συγκεκριμένου προϊόντος ή μέρους προϊόντος κατά την έννοια των κλάσεων ΣΟ 2207 και 2208.

54. Ωστόσο, η περιεκτικότητα σε αλκοόλη στο κρασί ή το πορτό για μαγειρική χρήση δεν αποτελεί κάθ' εαυτήν αυτοτελές (μερικό) προϊόν. Βάσει όλων των στοιχείων που έχω στη διάθεσή μου, το κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση δεν παρασκευάζονται συνθετικά βάσει της συνταγής «(καθαρή) αλκοόλη συν νερό συν ενισχυτικά γεύσεως». Αντιθέτως, πρόκειται για κανονικό κρασί ήτοι πορτό το οποίο παρήχθη βάσει διαδικασίας ζυμώσεως και στο οποίο έχει απλώς προστεθεί άλας και πιπέρι. Κατά τα λοιπά, όλοι οι μετέχοντες στη διαδικασία επιβεβαίωσαν τα ανωτέρω κατόπιν ερωτήσεως που τους υποβλήθηκε στο πλαίσιο της επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

55. Συνεπώς, το «προϊόν εντός προϊόντος» δεν είναι, εάν πράγματι υπάρχει κάτι τέτοιο, απλώς αλκοόλη, αλλά κρασί ή πορτό. Το κρασί ή το πορτό αποτελούν την αφετηρία για την παρασκευή του κρασιού ή του πορτό για μαγειρική χρήση. Ως εκ τούτου, ως (μερικά) προϊόντα μπορούν να θεωρηθούν μόνον το κρασί ή το πορτό τα οποία κατά την έννοια του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, δεύτερη ημιπερίοδος, της οδηγίας 92/83 «αποτελούν μέρος [άλλου] προϊόντος υπαγομένου

30 — Βλ. και την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83 («είναι σημαντικό να δοθούν *κοινοί ορισμοί για όλα τα οικεία προϊόντα*») καθώς και την τέταρτη αιτιολογική σκέψη του («οι εν λόγω ορισμοί [...] βασίζονται σε εκείνους της συνδυασμένης ονοματολογίας που ισχύουν»)· η υπογράμμιση δική μου.

31 — Βλ. και τη δέκατη πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83 («σε όλη την αιθυλική αλκοόλη, *όπως ορίζεται στην παρούσα οδηγία*»)· η υπογράμμιση δική μου.

σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ», ήτοι του κρασιού ή του πορτό για μαγειρική χρήση.

56. Το δε κρασί και πορτό δεν αποτελούν προϊόντα τα οποία εμπίπτουν στις κλάσεις ΣΟ 2207 ή 2208. Αντιθέτως, αμφότερα πρέπει να κατατάσσονται στην κλάση ΣΟ 2204 [32]. Επομένως, έστω και αν ήθελε θεωρηθεί το κρασί ή το πορτό ως «προϊόν εντός προϊόντος» κρασί ή πορτό για μαγειρική χρήση, το άρθρο 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 δεν έχει εφαρμογή, διότι το «προϊόν εντός προϊόντος» δεν μπορεί να υπαχθεί στις εξαντλητικώς απαριθμούμενες σε αυτό κλάσεις ΣΟ 2207 ή 2008 [33].

57. Το αν και υπό ποιες προϋποθέσεις προϊόντα της κλάσεως ΣΟ 2204 (κρασί και πορτό) υπόκεινται, ως αιθυλική αλκοόλη, στον ειδικό φόρο καταναλώσεως, προκύπτει μόνον από τη *δεύτερη περίπτωση,* και όχι από την *πρώτη περίπτωση* του άρθρου 20 της οδηγίας 92/83.

58. Η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83, παρά το γράμμα της, και επί προϊόντων της κλάσεως ΣΟ 2204, όπως είναι το κρασί και το πορτό, αντιβαίνει στην αρχή της ασφάλειας δικαίου. Η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία συγκαταλέγεται μεταξύ των θεμελιωδών αρχών του δικαίου της Ένωσης [34] επιτάσσει όπως οι κανόνες δικαίου είναι σαφείς και ακριβείς και η εφαρμογή τους προβλέψιμη από τους υποκειμένους σ' αυτούς. Αυτή η επιταγή πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα οσάκις πρόκειται για ρύθμιση που ενδέχεται να έχει επαχθείς συνέπειες για τους ιδιώτες κυρίως όταν ενδέχεται η ρύθμιση αυτή να συνεπάγεται κάποιο οικονομικό βάρος, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλει [35].

59. Εν κατακλείδι, καταλήγω ως εκ τούτου στο συμπέρασμα ότι το Δικαστήριο έσφαλε αποφαινόμενο με την απόφασή του Gourmet Classic ότι η «αλκοόλη που περιέχεται στο κρασί που χρησιμοποιείται στη μαγειρική» πρέπει να κατατάσσεται στην κατηγορία της «αιθυλικής αλκοόλης κατά την έννοια του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83» [36]. Το Δικαστήριο δεν πρέπει να εμμείνει στην εκτίμηση που διατύπωσε με την ανωτέρω απόφασή του.

32 — Ο μη αφρώδης οίνος σε δοχεία με περιεχόμενο που δεν υπερβαίνει τα δύο λίτρα, που παρήχθη εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και έχει αλκοολικό τίτλο που δεν υπερβαίνει το 15 % vol εμπίπτει στις διακρίσεις ΣΟ 2204 21 11 έως 2204 21 84, το δε πορτό με αποκτημένο αλκοολικό τίτλο άνω του 15 % vol έως 22 % vol εμπίπτει στη διάκριση ΣΟ 2204 21 89.

33 — Ενδεχομένως το κονιάκ, το οποίο αποτελεί τη βάση για την παρασκευή του κονιάκ για μαγειρική χρήση, εμπίπτει ως απόσταγμα στη διάκριση ΣΟ 2208 20 12. Εντούτοις, το κονιάκ για μαγειρική χρήση, όπως προελέχθη, δεν αποτελεί αντικείμενο αυτού του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος.

34 — Αποφάσεις της 14ης Απριλίου 2005, C-110/03, Βέλγιο κατά Επιτροπής (Συλλογή 2005, σ. I-2801, σκέψη 30), και της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-344/04, IATA και ELFAA (Συλλογή 2006, σ. I-403, σκέψη 68).

35 — Βλ. για το ζήτημα αυτό εν γένει τις αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2008, C-158/07, Förster (Συλλογή 2008, σ. I-8507, σκέψη 67), και της 14ης Ιανουαρίου 2010, C-226/08, Stadt Papenburg (Συλλογή 2010, σ. I-131, σκέψη 45), καθώς και ειδικώς για τις ρυθμίσεις που επιβάλλουν οικονομικά βάρη τις αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1987, 326/85, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής (Συλλογή 1987, σ. 5091, σκέψη 24), της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, C-288/07, Isle of Wight Council κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. I-7203, σκέψη 47), και της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, C-201/08, Plantanol (Συλλογή 2009, σ. I-8343, σκέψη 46).

36 — Απόφαση Gourmet Classic (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 39).

60. Ούτως ή άλλως, η σημασία της αποφάσεως Gourmet Classic σχετικοποιείται από το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο εκδόσεώς της, στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος ίστατο το παραδεκτό του προδικαστικού ερωτήματος· ο γενικός εισαγγελέας ασχολήθηκε με τις προτάσεις του αποκλειστικά με το ζήτημα του παραδεκτού [37]. Δεν εξετάστηκαν επί της ουσίας πολλά επιχειρήματα στο πλαίσιο της ανωτέρω υποθέσεως ενώπιον του Δικαστηρίου τα οποία *στο πλαίσιο της παρούσας υποέσεως ανέλυσαν ενδελεχώς* το εθνικό δικαστήριο και οι διάδικοι, ιδίως η Répertoire Culinaire. Το γεγονός αυτό αρκεί ως αφορμή προκειμένου να μη δοθεί στην απόφαση Gourmet Classic υπερμέτρα μεγάλη βαρύτητα [38].

61. Κατά τα λοιπά, στο δίκαιο της Ένωσης, οι αποφάσεις του Δικαστηρίου δεν αποτελούν «binding precedents» [39]. Μολονότι το Δικαστήριο, όπως είναι φυσικό, επιδεικνύει βραδύτητα στη μεταστροφή της νομολογίας του [40], σε πολλές σημαντικές υποθέσεις του παρελθόντος αναθεώρησε τη νομολογία του και, εφόσον παρίστατο ανάγκη, τη μετέβαλε ρητώς ή τη διευκρίνισε [41]. Τη λύση αυτήν προτείνω και για την υπό κρίση υπόθεση.

62. Στην περίπτωση που το Δικαστήριο αποφασίσει στην υπό κρίση υπόθεση να αποστεί, όπως προτείνω, της αποφάσεώς του Gourmet Classic, δεν θεωρώ ότι είναι αναγκαίο να περιορίσει τα αποτελέσματα της αποφάσεώς του στο μέλλον. Κατά πάγια νομολογία, ένας τέτοιος περιορισμός των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως αποτελεί την απόλυτη εξαίρεση· δικαιολογείται μόνον εάν τούτο κρίνεται επιτακτικά αναγκαίο για λόγους που ανάγονται στην ασφάλεια δικαίου και την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης [42]. Τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Τυχόν αξιώσεις επιστροφής για καταβληθέντες στο παρελθόν ειδικούς φόρους καταναλώσεως επί κρασιού ή πορτό για μαγειρική χρήση κινούνται εντός πολύ εύλογων ορίων. Πέραν αυτού, και βάσει της αποφάσεως Gourmet Classic, ήταν δυνατό να ζητηθεί απαλλαγή από τον φόρο ή επιστροφή του φόρου στο πλαίσιο του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83. Συνεπώς, οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών έπρεπε μέχρι τούδε να αναμένουν σε πολλές περιπτώσεις το ενδεχόμενο να μην εισπράξουν εν τέλει τους αναλογούντες επί του κρασιού και του πορτό για μαγειρική χρήση ειδικούς φόρους καταναλώσεως ή να υποχρεωθούν να τους επιστρέψουν.

3. Το μέχρι τούδε συναγόμενο συμπέρασμα

63. Εν συνόψει προτείνω την ακόλουθη απάντηση επί του πρώτου προδικαστικού

37 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Y. Bot της 3ης Απριλίου 2008 επί της υποθέσεως Gourmet Classic (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6).

38 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 16ης Μαΐου 2000, C-388/95, Βέλγιο κατά Ισπανίας, γνωστή ως «Rioja» (Συλλογή 2000, σ. I-3123, ιδίως σκέψεις 51 και 52).

39 — Προτάσεις της γενικής εισαγγελέως V. Trstenjak της 28ης Μαρτίου 2007 επί της υποθέσεως Internationaler Hilfsfonds κατά Επιτροπής, C-331/05 P (Συλλογή 2007, σ. I-5475, σημείο 85).

40 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Lagrange στην υπόθεση Da Costa κ.λπ. (απόφαση της 13ης Μαρτίου 1963, 28/62 έως 30/62, Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 63), και του γενικού εισαγγελέα Poiares Maduro στην υπόθεση Cipolla κ.λπ., (απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2006, C-94/04 και C-202/04, Συλλογή 2006, σ. I-11421, σημεία 28 και 29).

41 — Αποφάσεις της 24ης Νοεμβρίου 1993, C-267/91 και C-268/91, Keck και Mithouard (Συλλογή 1993, σ. I-6097, σκέψη 14), και της 25ης Ιουλίου 2008, C-127/08, Metock κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. I-6241, σκέψη 58).

42 — Αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 24/86, Blaizot κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 379, σκέψη 28), της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar (Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψη 67), και της 13ης Απριλίου 2010, C-73/08, Bressol κ.λπ. και Chaverot κ.λπ. (Συλλογή 2010, σ. I-2735, σκέψη 91).

ερωτήματος: Κρασί και πορτό, στα οποία, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για μαγειρικούς σκοπούς, έχει προστεθεί τόση ποσότητα άλατος και πιπεριού, ώστε να είναι ακατάλληλα να καταναλωθούν ως ποτά, δεν εμπίπτουν στην έννοια της αιθυλικής αλκοόλης του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83.

Β — *Επί του δεύτερου έως του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος: οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο που μπορούν να εφαρμοστούν επί των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση και η δομή τους*

64. Το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικού ερώτημα αφορά τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο που θα μπορούσαν να εφαρμοστούν στην περίπτωση των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση και τη δομή τους.

65. Βάσει της λύσεως που προτείνω επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος[43], το κατασχεθέν κρασί και πορτό δεν υπόκεινται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως και, ως εκ τούτου, ως προς το σημείο αυτό δεν τίθεται το ζήτημα οποιασδήποτε απαλλαγής από τον φόρο. Ωστόσο, τα ερωτήματα δύο έως τέσσερα εξακολουθούν σε κάθε περίπτωση να έχουν σημασία για το κατασχεθέν κονιάκ για μαγειρική χρήση, διότι τούτο βάσει του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 υπόκειται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως[44].

1. Οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο που μπορούν να εφαρμοστούν (τρίτο προδικαστικό ερώτημα)

66. Κατ' αρχάς, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στο πλαίσιο του τρίτου ερωτήματος επί ποιας νομικής βάσεως μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως της οδηγίας 92/83[45].

67. Δύο περιπτώσεις απαλλαγών είναι πιθανές: αφενός, αυτή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83, δυνάμει του οποίου απαλλάσσεται του ειδικού φόρου καταναλώσεως η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά τα οποία χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή, μεταξύ άλλων, ειδών διατροφής με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2 % vol. Αφετέρου, αυτή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83, δυνάμει του οποίου χορηγείται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως μεταξύ άλλων οσάκις η αλκοόλη ή τα αλκοολούχα προϊόντα χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ειδών διατροφής, εφόσον η περιεχόμενη αλκοόλη δεν υπερβαίνει τα 5 λίτρα καθαρής αλκοόλης ανά 100 χιλιόγραμμα προϊόντος.

43 — Βλ. ανωτέρω σημεία 28 έως 63 των παρουσών προτάσεων.

44 — Το κονιάκ για μαγειρική χρήση περιείχε κονιάκ, ήτοι απόσταγμα κατά την έννοια της κλάσεως ΣΟ 2208 και, ως εκ τούτου, υπόκειται, ως αιθυλική αλκοόλη, δυνάμει του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83, στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως επί της αλκοόλης.

45 — Καθό μέτρο το τρίτο προδικαστικό ερώτημα λαμβάνει ως αφετηρία τον χρόνο κατά τον οποίον γεννάται το δικαίωμα απαλλαγής από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως («να θεωρούνται ότι απαλλάσσονται του ειδικού φόρου καταναλώσεως κατά τον χρόνο παρασκευής τους») συμπίπτει με το τέταρτο ερώτημα και θα εξεταστεί σε σχέση προς αυτό (σημείο 81 έως 93 των παρουσών προτάσεων).

68. Όσον αφορά το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83, δεν μπορεί βεβαίως ευθύς εξαρχής να αποκλειστεί ότι χρησιμοποιούνται οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση στην παρασκευή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής. Εντούτοις, βάσει του συνόλου των στοιχείων που προσκομίστηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου τούτο δεν αποτελεί εν προκειμένω τον σκοπό χρήσεως των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση, εν πάση δε περιπτώσει δεν αποτελεί τον πρωταρχικό σκοπό χρήσεώς τους.

69. Πράγματι, τα επίμαχα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση πρέπει να χρησιμοποιούνται απευθείας στην παρασκευή ειδών διατροφής, και όχι στο πλαίσιο κάποιας διαδικασίας που προηγείται του μαγειρέματος στο πλαίσιο της οποίας προκύπτουν απλώς αρωματικές ουσίες. Ούτε οι σάλτσες, οι οποίες παρασκευάζονται με τη βοήθεια οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση, αποτελούν αρωματικές ουσίες κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83. Αντιθέτως, οι σάλτσες αυτές είναι και οι ίδιες είδη διατροφής οι οποίες καταναλώνονται είτε ως μέρος των τροφίμων είτε προστίθενται σε αυτά.

70. Ως εκ τούτου, η κρίσιμη διάταξη για την απαλλαγή από τον φόρο επί των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση, όπως είναι τα επίμαχα εν προκειμένω, δεν είναι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, αλλά το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι το κρασί, το πορτό και το κονιάκ δεν χρησιμοποιούνται στη μαγειρική μόνον ως ενισχυτικά γεύσεως, αλλά επιτελούν και άλλες λειτουργίες, όπως είναι π.χ. το μαγείρεμα σε χαμηλή θερμοκρασία του κρέατος ή για την αφή φλόγας (φλαμπέ) σε ορισμένα τρόφιμα. Τούτο επισήμανε ορθώς η Επιτροπή [46].

46 — Η Επιτροπή κάνει λόγο για το γεγονός ότι τα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση χρησιμοποιούνται για να κάνουν το κρέας πιο μαλακό («tenderising meat»).

71. Και το Δικαστήριο αναγνώρισε με την απόφασή του Gourmet Classic ότι τυχόν απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση μπορεί να εξεταστεί βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83 [47]. Η εν λόγω απαλλαγή εξαρτάται από τη συνδρομή τριών προϋποθέσεων.

72. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για αλκοόλη ή για αλκοολούχο προϊόν κατά την έννοια της οδηγίας 92/83. Τούτο ισχύει σε κάθε περίπτωση σε σχέση με το επίμαχο εν προκειμένω κονιάκ για μαγειρική χρήση, διότι τούτο, όπως προελέχθη, πρέπει να θεωρείται βάσει του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 ως υποκείμενη σε ειδικό φόρο καταναλώσεως αιθυλική αλκοόλη [48].

73. Δεύτερον, πρέπει τα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση να χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ειδών διατροφής. Και η προϋπόθεση αυτή συντρέχει αναμφίβολα εν προκειμένω. Η παρασκευή ειδών διατροφής είναι μάλιστα ο μόνος σκοπός για τον οποίον χρησιμοποιούνται τα κατασχεθέντα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση, δεδομένου ότι είναι ακατάλληλα να καταναλωθούν ως ποτά.

74. Τρίτον, η περιεκτικότητα σε αλκοόλη δεν πρέπει να υπερβαίνει τα «5 λίτρα καθαρής αλκοόλης ανά 100 [χιλιόγραμμα] προϊόντος».

47 — Απόφαση Gourmet Classic (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 39)· η απόφαση αφορούσε το κρασί για μαγειρική χρήση.

48 — Βλ. ανωτέρω υποσημείωση 44. Αντιθέτως, η παραδοχή αυτή ισχύει σε σχέση με το επίμαχο κρασί και το πορτό για μαγειρική χρήση μόνον εάν το Δικαστήριο εμμείνει, αντίθετα προς την πρότασή μου, στη νομολογία που δημιούργησε με την απόφαση Gourmet Classic (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6).

75. Ως προς το σημείο αυτό, η διατύπωση του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83 επιδέχεται παρερμηνείες, διότι δεν είναι σαφές αν πρόκειται για το ανώτατο όριο περιεκτικότητας σε αλκοόλη *των χρησιμοποιούμενων οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση* ή αντιθέτως για την περιεκτικότητα σε αλκοόλη *του παρασκευαζόμενου τροφίμου*. Προτιμητέα είναι η δεύτερη άποψη.

76. Πράγματι, σκοπός του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83 δεν είναι η προνομιακή μεταχείριση ορισμένων μεθόδων παρασκευής τροφίμων δια της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως μόνον των συστατικών με συγκριτικά χαμηλή περιεκτικότητα σε αλκοόλη. Αντιθέτως, ο επιδιωκόμενος σκοπός των απαλλαγών είναι η εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί της αλκοόλης ως ενδιάμεσου προϊόντος που χρησιμοποιείται στη σύνθεση άλλων εμπορικών ή βιομηχανικών προϊόντων [49].

77. Πέραν αυτού, πρέπει να διασφαλιστεί ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επιβάλλεται επί της πραγματικής καταναλώσεως αλκοόλης ανεξαρτήτως της μορφής παρουσιάσεως. Απαλλαγή από τον φόρο πρέπει να χορηγείται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η περιεχόμενη σε τρόφιμα αλκοόλη την οποία καταναλώνει ο τελικός αγοραστής υπολείπεται ενός ελάχιστου ορίου το οποίο καθορίζει ο νομοθέτης της Ένωσης, ήτοι δεν υπερβαίνει τα 5 λίτρα καθαρής αλκοόλης ανά 100 χιλιόγραμμα *του τελικού προϊόντος*.

49 — Απόφαση της 19ης Απριλίου 2007, C-63/06, Profisa (Συλλογή 2007, σ. I-3239, σκέψη 17).

78. Συνεπώς, κρίσιμο για την απαλλαγή από τον φόρο είναι η περιεκτικότητα του τροφίμου σε αλκοόλη, το οποίο παρασκευάζεται δια της χρήσεως οινοπνευματώδους για μαγειρική χρήση, όχι όμως η περιεκτικότητα σε αλκοόλη του ίδιου του οινοπνευματώδους για μαγειρική χρήση [50].

79. Εν προκειμένω, οι διάδικοι στην κύρια δίκη συμφωνούν ότι στο πλαίσιο της χρήσεως κρασιού για μαγειρική χρήση ως συστατικού, βάσει μιας αναγνωρισμένης συνταγής, πάντοτε προκύπτει ένα τελικό προϊόν με περιεκτικότητα σε αλκοόλη μικρότερη των 5 % vol και, ως εκ τούτου, είναι δυνατή η εφαρμογή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83.

80. Επομένως, το μέχρι τούδε συναγόμενο συμπέρασμα είναι το εξής:

Οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση, τα οποία υπόκεινται στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών, πρέπει να απαλλάσσονται από τον εν λόγω φόρο βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83.

50 — Η περιεκτικότητα σε αλκοόλη του συστατικού έχει σημασία μόνον ως προκριματικό ζήτημα στο πλαίσιο της πρώτης προϋποθέσεως του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83 (ανωτέρω σημείο 72 των παρουσών προτάσεων), και δη οσάκις πρέπει να καθοριστεί αν πράγματι υπάρχει οινοπνευματώδες υποκείμενο στον ειδικό φόρο καταναλώσεως (βλ. π.χ. άρθρο 20, πρώτη ή δεύτερη περίπτωση, της οδηγίας 92/83).

2. Οι συνέπειες από τη θέση ενός απαλλασσόμενου του ειδικού φόρου καταναλώσεως προϊόντος σε ανάλωση στη χώρα παρασκευής (τέταρτο προδικαστικό ερώτημα)

81. Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν ποιες υποχρεώσεις απορρέουν για το κράτος μέλος εισαγωγής από το γεγονός ότι ορισμένα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση είχαν ήδη τεθεί σε ανάλωση εντός του κράτους μέλους παραγωγής τους. Κατά τα λοιπά, την ίδια προβληματική απηχεί και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα [51].

82. Για την εξέταση του ζητήματος αυτού απαιτείται να γίνει διάκριση του λόγου για τον οποίον ένα προϊόν είχε τεθεί σε ανάλωση στο κράτος μέλος παραγωγής του.

83. Κατά κανόνα, ένα προϊόν τίθεται σε ανάλωση, οσάκις έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος καταναλώσεως στον οποίον το προϊόν αυτό υπόκειται στο κράτος μέλος παρασκευής του (άρθρο 6, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12). Εάν το οικείο προϊόν μεταφερθεί εν συνεχεία για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος, τότε η αξίωση για την καταβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως γεννάται εκ νέου σε αυτό το άλλο κράτος μέλος (άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 92/12), ενώ επιστρέφεται ο ήδη καταβληθείς στο κράτος μέλος προελεύσεως ειδικός φόρος καταναλώσεως [52]. Με τον τρόπο αυτόν διασφαλίζεται ότι ένα προϊόν, το οποίο υπόκειται στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως, φορολογείται πάντοτε στο κράτος μέλος στο οποίο πράγματι γίνεται η κατανάλωσή του, και δη βάσει του ισχύοντος σε αυτό φορολογικού συντελεστή [53].

84. Αντιθέτως, τα επίμαχα εν προκειμένω οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση αποτελούν προϊόντα τα οποία οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους παραγωγής τους (Γαλλία) δεν θεωρούν ως υποκείμενα στον ειδικό φόρο καταναλώσεως. Τούτο επιβεβαίωσαν, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, κατόπιν ερωτήσεως που τους υποβλήθηκε τόσο η Répertoire Culinaire όσο και η Γαλλική Κυβέρνηση. Συνεπώς, τα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση είχαν τεθεί σε ανάλωση ευθύς εξαρχής στη χώρα παραγωγής τους διότι κατά την άποψη των αρχών της εν λόγω χώρας δεν έπρεπε να καταβληθεί ειδικός φόρος καταναλώσεως.

85. Στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, κάποιο συμφέρον να διασφαλιστεί ότι το προϊόν θα φορολογηθεί στο κράτος μέλος καταναλώσεώς του (εν προκειμένω: Ηνωμένο Βασίλειο). Αντιθέτως, ουδόλως πρέπει να φορολογηθεί.

86. Αντιστρόφως, υφίσταται ένα ειδικό συμφέρον σε επίπεδο νομοθεσίας της Ένωσης να είναι ενιαία η εφαρμογή της υποχρεώσεως

51 — Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν υποκείμενα στον ειδικό φόρο καταναλώσεως οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση θεωρούνται, λόγω του προορισμού τους για την παρασκευή τροφίμων «ότι απαλλάσσονται του ειδικού φόρου καταναλώσεως κατά τον χρόνο παρασκευής τους».

52 — Άρθρο 22 σε συνδυασμό με άρθρο 7 της οδηγίας 92/12· βλ. και τη 18η αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας καθώς και απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2006, C-5/05, Joustra (Συλλογή 2006, σ. I-11075, σκέψη 30).

53 — Αυτοί οι φορολογικοί συντελεστές ενδέχεται να ποικίλλουν σε σημαντικό βαθμό από κράτος μέλος σε κράτος μέλος.

επιβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως καθώς και η χορήγηση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως σε σχέση με την αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά σε όλα τα κράτη μέλη και, συνεπώς, σε ολόκληρη την εσωτερική αγορά [54], προκειμένου να διασφαλιστεί η ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς [55].

87. Η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς προϋποθέτει τη θέση σε ανάλωση όλων των προϊόντων (άρθρο 26, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και άρθρο 28, ΣΛΕΕ έως 37 ΣΛΕΕ [56]), και των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων [57]. Βάσει της αρχής της αμοιβαίας αναγνωρίσεως [58], η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς προϋποθέτει ότι οι φορολογικές αρχές της χώρας προορισμού αναγνωρίζουν την κατάταξη ενός προϊόντος ως υποκειμένου στον ειδικό φόρο καταναλώσεως, ως μη υποκειμένου στον ειδικό φόρο καταναλώσεως ή ως απαλλασσόμενου του ειδικού φόρου καταναλώσεως στην οποία έχουν προβεί οι αρμόδιες αρχές της χώρας προελεύσεως [59]. Πράγματι, έστω και αν οι εθνικοί φορολογικοί συντελεστές επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών ενδέχεται να ποικίλλουν σημαντικά, εντούτοις η απαίτηση για την καταβολή του φόρου είναι καθ' εαυτήν εναρμονισμένη και διέπεται σε όλα τα κράτη μέλη από τις αυτές προϋποθέσεις [60].

88. Την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών εντός της εσωτερικής αγοράς θα δυσχέραινε άνευ λόγου η εμμονή των αρχών του Ηνωμένου Βασιλείου, σε μια περίπτωση όπως είναι η υπό κρίση, να καταβάλλεται κατ' αρχάς, στο πλαίσιο του εφαρμοζόμενου από αυτές συστήματος επιστροφής (βλ. άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο a, του ΓΑ 1995) [61], ο ειδικός φόρος καταναλώσεως για τα εισαγόμενα από τη Γαλλία οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση μόνον και μόνον προκειμένου να προβούν ευθύς αμέσως στην επιστροφή του.

89. Ασφαλώς επιτρέπεται στα κράτη μέλη να λαμβάνουν μέτρα πρόσφορα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των καταχρήσεων σε σχέση με απαλλαγές από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως [62]. Ωστόσο, τέτοια μέτρα προϋποθέτουν ότι υπάρχουν συγκεκριμένα, αντικειμενικώς επαληθεύσιμα στοιχεία για τη συνδρομή ενός σοβαρού κινδύνου φοροδιαφυγής,

54 — Τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12 («προκειμένου να διασφαλιστεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να είναι ίδιο σε όλα τα κράτη μέλη.»)· βλ. στο ίδιο πνεύμα και αποφάσεις της 2ας Απριλίου 1998, C-296/95, EMU Tabac κ.λπ. (Συλλογή 1998, σ. I-1605, σκέψη 22), της 5ης Απριλίου 2001, C-325/99, Van de Water (Συλλογή 2001, σ. I-2729, σκέψη 39), και Joustra (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 52, σκέψη 27).

55 — Πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12 και τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83.

56 — Πρώην άρθρο 14, παράγραφος 2, ΕΚ και άρθρα 23 ΕΚ έως 31 ΕΚ.

57 — Πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12.

58 — Η αρχή αυτή έχει καθιερωθεί στη νομολογία επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των προϊόντων από της δημοσιεύσεως της αποφάσεως της 20ής Φεβρουαρίου 1979, 120/78, Rewe-Zentral, γνωστή ως «Cassis de Dijon» (Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 321, σκέψη 14)· βλ., επίσης, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-184/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας, γνωστή ως «foie gras χήνας» (Συλλογή 1998, σ. I-6197, σκέψη 28).

59 — Η αμοιβαία αναγνώριση ίστατο στο επίκεντρο και της αποφάσεως Ιταλία κατά Επιτροπής (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 21). Αντικείμενο της υποθέσεως αυτής ήταν το ερώτημα υπό ποιες προϋποθέσεις ένας κράτος μέλος μπορεί κατ' εξαίρεση να αρνηθεί την –κατ' αρχήν επιβαλλόμενη– αναγνώριση των φορολογικών απαλλαγών που έχουν χορηγήσει άλλα κράτη μέλη.

60 — Βλ. και πάλι την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12.

61 — Αυτό το σύστημα επιστροφών στηρίζεται στη δυνατότητα επιλογής την οποία παρέχει το άρθρο 27, παράγραφος 6, της οδηγίας 92/83 που προβλέπει ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επί της αλκοόλης καταβάλλεται κατ' αρχάς και εν συνεχεία επιστρέφεται πάλι υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Στην περίπτωση των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση η επιστροφή χωρεί όταν τα οινοπνευματώδη πράγματι αποτέλεσαν αντικείμενο επεξεργασίας στο πλαίσιο παρασκευής ειδών διατροφής.

62 — Βλ. συναφώς την εισαγωγική διατύπωση του άρθρου 27, παράγραφος 1, καθώς και την 22η αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83.

φοροαποφυγής ή καταχρήσεως [63], αφού μάλιστα στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 27 της οδηγίας 92/83 η απαλλαγή από τον φόρο είναι ο κανόνας και η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής η εξαίρεση [64].

90. Οι γενικοί ισχυρισμοί περί της δυνατότητας φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεως σε σχέση με ένα συγκεκριμένο προϊόν δεν παρέχουν στο κράτος μέλος εισαγωγής το δικαίωμα να αρνηθεί ευθύς εξαρχής την αναγνώριση της απαλλαγής από τον φόρο που χορηγήθηκε στο κράτος μέλος παραγωγής του [65]. Τούτο θα αντέβαινε στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων και, κατά τα λοιπά, στην αρχή της καλόπιστης συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών.

91. Εν προκειμένω, βάσει των πραγματικών διαπιστώσεων του αιτούντος δικαστηρίου συνάγεται ότι τα κατασχεθέντα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση ήσαν, λόγω της προσθήκης άλατος και πιπεριού, ακατάλληλα προς πόση. Ο διαχωρισμός του άλατος και του πιπεριού δεν είναι εφικτός με ένα εύλογο οικονομικό κόστος ούτε είναι δυνατό να απομονωθεί πλήρως η αλκοόλη στα προϊόντα. Πέραν τούτου, όπως εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, δεν υπάρχουν ενδείξεις περί καταχρήσεως σε σχέση με οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση όπως είναι τα επίμαχα εν προκειμένω. Συνεπώς, μπορεί να θεωρηθεί σχεδόν μετά βεβαιότητας ότι τα κατασχεθέντα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση χρησιμοποιούνται και στην πράξη για την παρασκευή ειδών διατροφής κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83.

92. Συνεπώς, σε μια περίπτωση όπως είναι η υπό κρίση λείπουν συγκεκριμένα και αντικειμενικώς επαληθεύσιμα στοιχεία σε σχέση με το ότι τα επίμαχα προϊόντα κακώς θεωρήθηκαν στο κράτος μέλος παρασκευής τους ως μη υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ή ως απαλλασσόμενα του ειδικού φόρου καταναλώσεως ή με το ότι το επίμαχο προϊόν θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο αντίθετο προς το περιεχόμενο και τον σκοπό μιας φορολογικής απαλλαγής. Υπό τις περιστάσεις αυτές, η επιμονή των βρετανικών φορολογικών αρχών να απαιτούν την καταβολή του ειδικού φόρου καταναλώσεως για τα επίμαχα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση καταλήγει να είναι καθαρή τυπολατρία που δεν δικαιολογείται αντικειμενικά.

93. Συνεπώς, η συνολική απάντηση που προσήκει στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα είναι η εξής: Προϊόντα, τα οποία έχουν τεθεί σε ελεύθερη ανάλωση στο κράτος μέλος παραγωγής τους ως μη υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ή ως απαλλασσόμενα του ειδικού φόρου καταναλώσεως, δεν

63 — Απόφαση Ιταλία κατά Επιτροπής (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 21, σκέψη 52)· στο ίδιο πνεύμα –αν και σε διαφορετική συνάφεια– αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 75), και της 7ης Ιουλίου 2005, C-147/03, Επιτροπή κατά Αυστρίας (Συλλογή 2005, σ. I-5969, σκέψη 68).

64 — Στο ίδιο πνεύμα, σε σχέση με το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας 92/83 – αποφάσεις Ιταλίας κατά Επιτροπής (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 21, σκέψη 50) και Profisa (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 49, σκέψη 18).

65 — Κατά πάγια νομολογία, η απλή επίκληση νομοθετικών διατάξεων ή η χρήση φορολογικών διαπλαστικών δυνατοτήτων δεν συνεπάγονται την ύπαρξη καταχρήσεως· βλ. π.χ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψεις 36 και 37), της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 61), και της 30ής Ιανουαρίου 2007, C-150/04, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 2007, σ. I-1163, σκέψη 58).

πρέπει να υπόκεινται ούτε σε κάποιο άλλο κράτος μέλος, στο οποίο μεταφέρθηκαν για εμπορικούς σκοπούς, στις διατάξεις περί του εναρμονισμένου ειδικού φόρου καταναλώσεως, εκτός και αν συντρέχουν συγκεκριμένα και αντικειμενικώς επαληθεύσιμα στοιχεία

— ότι κακώς δεν επιβλήθηκε φόρος ή κακώς χορηγήθηκε απαλλαγή από τον φόρο στο κράτος μέλος παρασκευής

ή

— ότι τα προϊόντα, τα οποία απηλλάγησαν από τον φόρο στο κράτος μέλος παρασκευής τους βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83, θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς αλλότριους αυτών που αναφέρει η εν λόγω διάταξη.

3. Οι απαιτήσεις που θέτει το δίκαιο της Ένωσης για την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως μέσω της επιστροφής (δεύτερο προδικαστικό ερώτημα)

94. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν ποιες απαιτήσεις πρέπει, βάσει του δικαίου της Ένωσης, να πληροί στο εσωτερικό δίκαιο η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83, όταν το οικείο κράτος μέλος επιλέξει το σύστημα των επιστροφών κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 6, της οδηγίας 92/83.

95. Λαβή για την υποβολή του ερωτήματος αυτού δίδει το γεγονός ότι η επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως που καταβλήθηκε για οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση είναι δυνατή, βάσει του δικαίου του Ηνωμένου Βασιλείου, μόνον υπό τις πολύ αυστηρές προϋποθέσεις του άρθρου 4 του FA 1995, σε σχέση με τις οποίες το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, στο πλαίσιο του δεύτερου ερωτήματός του, τα εξής:

— Τα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση πρέπει πράγματι να χρησιμοποιήθηκαν ως συστατικά στην παρασκευή ειδών διατροφής (άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο a, σε συνδυασμό με παράγραφο 2, στοιχείο c, του FA 1995).

— Το αίτημα περί επιστροφής μπορεί να υποβληθεί μόνον από πρόσωπα τα οποία προέβησαν τα ίδια στη χρήση των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση ως συστατικών σε είδη διατροφής ή που εμπορεύονται ως χονδρέμποροι αυτά τα είδη διατροφής (άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχεία a και b, του FA 1995).

— Για την προβολή της αξιώσεως περί επιστροφής προβλέπεται προθεσμία τεσσάρων μηνών κατά ανώτατο όριο από της επεξεργασίας των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση (άρθρο 4, παράγραφος 5, στοιχείο a, του FA 1995).

— Το ποσό της επιστροφής πρέπει να ανέρχεται σε τουλάχιστον 250 GBP (άρθρο 4, παράγραφος 5, στοιχείο b, του FA 1995).

96. Κατ' αρχάς πρέπει να υπομνησθεί ότι τα κράτη μέλη μπορούν, βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 6, της οδηγίας 92/83, να ρυθμίσουν την απαλλαγή από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως μέσω ενός συστήματος επιστροφής του [66].

97. Εναπόκειται στα κράτη μέλη να ορίσουν τις λεπτομέρειες που διέπουν την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως. Τούτο απορρέει, αφενός, από την αρχή της διαδικαστικής αυτονομίας, αφετέρου δε από την εισαγωγική φράση του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 («τα κράτη μέλη απαλλάσσουν [...] σύμφωνα με τους όρους τους οποίους καθορίζουν [...]»). Βεβαίως, στη συνάφεια αυτή πρέπει, όπως πάντοτε, να τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας [67].

98. Στην υπό κρίση υπόθεση δεν υπάρχουν στοιχεία ότι η επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως, στις εναρμονισμένες βάσει του δικαίου της Ένωσης περιπτώσεις, υπόκειται σε δυσμενέστερες προϋποθέσεις απ' ό,τι η επιστροφή άλλων ειδικών φόρων καταναλώσεως που ρυθμίζονται αμιγώς σε επίπεδο εθνικού δικαίου. Συνεπώς, δεν τίθενται προβλήματα σε σχέση με την *αρχή της ισοδυναμίας.*

99. Ωστόσο, ενδελεχέστερης αναλύσεως χρήζει το ζήτημα αν οι όροι που τάσσει το άρθρο 4 του FA 1995 για την επιστροφή συνάδουν προς την *αρχή της αποτελεσματικότητας.* Η αρχή αυτή απαιτεί να μην είναι πρακτικά αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερής η επιστροφή των ειδικών φόρων καταναλώσεως [68]. Πέραν αυτού, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83, σκοπός των όρων που διέπουν την επιστροφή είναι η «ορθή και απλή εφαρμογή» των απαλλαγών από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως καθώς και η «πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης».

100. Η προϋπόθεση που τάσσει το άρθρο 4 του FA 1995 ότι τα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση πρέπει πράγματι να χρησιμοποιούνται στην παρασκευή ειδών διατροφής δεν αντιβαίνει καθ' εαυτήν στις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης. Στο πλαίσιο ενός συστήματος επιστροφών κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 6, της οδηγίας 92/83 είναι μάλιστα στη φύση των πραγμάτων να αφορά ο ειδικός φόρος καταναλώσεως που πρέπει να επιστραφεί αλκοόλη που χρησιμοποιήθηκε ως συστατικό στη μαγειρική.

66 — Βλ. και την 18η αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83.

67 — Πάγια νομολογία· βλ., αντί πολλών, τις δημοσιευθείσες επί μιας απέραντης ποικιλίας ζητημάτων αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit italiana (Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 605, σκέψεις 22 έως 25), της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio (Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12), της 15ης Σεπτεμβρίου 1998, C-231/96, Edis (Συλλογή 1998, σ. I-4951, σκέψη 34), της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-291/03, MyTravel (Συλλογή 2005, σ. I-8477, σκέψη 17), και της 26ης Ιανουαρίου 2010, C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (Συλλογή 2010, σ. I-635, σκέψη 31).

68 — Βλ. και πάλι τις προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 67 αποφάσεις San Giorgio (σκέψη 12), Edis (σκέψη 34), και MyTravel (σκέψη 17)· στο ίδιο πνεύμα οι αποφάσεις της 15ης Απριλίου 2008, C-268/06, Impact (Συλλογή 2008, σ. I-2483, σκέψη 46), και της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-63/08, Pontin (Συλλογή 2009, σ. I-10467, σκέψη 43).

101. Μόνο στην περίπτωση των εισαγόμενων οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση υποχρεούνται οι αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής, όπως προελέχθη [69], να αναγνωρίζουν μια ήδη χορηγηθείσα στο κράτος μέλος παρασκευής απαλλαγή από τον φόρο. Συναφώς, δεν μπορούν να απαιτούν να καταβάλλεται αρχικώς ο ειδικός φόρος καταναλώσεως και εν συνεχεία –μετά τη χρήση για μαγειρικούς σκοπούς– να ζητείται η επιστροφή του.

102. Επίσης, προβλήματα παρουσιάζει η ρύθμιση του άρθρου 4 του FA 1995 που αποκλείει τις επιστροφές ειδικών φόρων καταναλώσεως όταν το ποσό της επιστροφής δεν υπερβαίνει τις 250 GBP. Μάλιστα, αυτό το ελάχιστο ποσό μπορεί να αυξάνεται από τις φορολογικές αρχές (άρθρο 4, παράγραφος 5, στοιχείο b, και παράγραφος 6, του FA 1995).

103. Βεβαίως, βάσει του δικαίου της Ένωσης δεν αποκλείεται κατ' αρχήν να εξαιρεί ένα κράτος μέλος από την επιστροφή ποσά αμελητέου ύψους. Ωστόσο, εν αντιθέσει προς ό,τι συμβαίνει στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας [70], η οδηγία 92/83 δεν προβλέπει μια τέτοια δυνατότητα. Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι, έστω και χωρίς να επιτρέπει τούτο ρητώς η οδηγία, μπορούν να εισαχθούν από την εθνική νομοθεσία ορισμένα όρια σε σχέση με το ύψος των αμελητέων ποσών, το ποσό των 250 GBP δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ως ενδεδειγμένο [71]. Αντιθέτως, πρόκειται για ένα ποσό το οποίο σαφώς υπερβαίνει το όριο οποιουδήποτε αμελητέου ποσού που θα μπορούσε να οριστεί.

104. Πέραν αυτού, το όριο των αμελητέων ποσών, όπως είναι αυτό που εισάγει το άρθρο 4 του FA 1995, συνδυάζεται με έναν περιορισμό του κύκλου των προσώπων που δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή καθώς και από μια συγκριτικά σύντομη προθεσμία για την υποβολή της σχετικής αιτήσεως. Αυτά τα στοιχεία της ρυθμίσεως –ελάχιστο ποσό, προθεσμία υποβολής αιτήσεως και περιορισμένος κύκλος των προσώπων που δικαιούνται να υποβάλουν αίτηση–αλληλοενισχύονται σε σχέση με τα αποτελέσματά τους.

105. Όπως παραστατικά εξέθεσε η Répertoire Culinaire κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, εάν εφαρμοζόταν ο ισχύων το 2002 στο Ηνωμένο Βασίλειο συντελεστής του ειδικού φόρου καταναλώσεως [72] θα απαιτείτο η κατανάλωση τουλάχιστον 215 φιαλών κρασιού για μαγειρική χρήση για χρονική περίοδο άνω των 3 μηνών προκειμένου να συμπληρωθεί το ελάχιστο ποσό των 250 GBP για επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως βάσει του άρθρου 4 του FA 1995. Ουδείς εκ των μετεχόντων στη διαδικασία αμφισβήτησε τα στοιχεία αυτά.

69 — Βλ. τις αναπτύξεις μου επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος (σημεία 81 έως 93 των παρουσών προτάσεων).

70 — Βλ. άρθρο 183, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), που αφορά την επιστροφή ή τη μεταφορά του προκαταβληθέντος φόρου.

71 — Στις 16 Ιουλίου 2002, ημερομηνία κατασχέσεως των επίμαχων οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση, το ποσό αυτό αντιστοιχούσε σε περίπου 388 ευρώ· στις 10 Ιουνίου 2010, ημερομηνία της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της παρούσας διατάξεως περί παραπομπής το ποσό αυτό αντιστοιχούσε σε περίπου 302 ευρώ.

72 — Η Répertoire Culinaire αναφέρεται στη χρονική περίοδο πριν από την 27η Απριλίου 2002, από την οποία προέρχεται, βάσει των στοιχείων που προσκόμισε η επιχείρηση αυτή, το μεγαλύτερο μέρος των απαιτήσεών της περί επιστροφής του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

106. Υπό την επιφύλαξη του ελέγχου της ορθότητάς τους από το αιτούν δικαστήριο, από τα στοιχεία αυτά συνάγεται ευχερώς ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο μπορούν να επωφεληθούν της ισχύουσας δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, απαλλαγής από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως σε κάθε περίπτωση οι μεγάλοι καταναλωτές οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση. Ένας μεγάλος αριθμός εστιατορίων και λοιπών επιχειρήσεων, που χρησιμοποιούν οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση στην παρασκευή τροφίμων μόνον ευκαιριακά και, σε κάθε περίπτωση, σε μικρότερες ποσότητες αποκλείονται στην πράξη, ενόψει της αυστηρότητας του βρετανικού κανόνα περί επιστροφών, από τη δυνατότητα υποβολής αιτήσεως περί απαλλαγής από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως.

107. Πέραν αυτού, το άρθρο 4, παράγραφος 3, του FA 1995 παρέχει το δικαίωμα υποβολής αιτήσεως για την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως μόνο σε πρόσωπα τα οποία χρησιμοποίησαν τα ίδια οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση ως συστατικά ειδών διατροφής ή τα οποία εμπορεύονται τέτοια είδη διατροφής ως χονδρέμποροι. Ως εκ τούτου, δεν έχει δικαίωμα να υποβάλει αίτηση για την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως ένας χονδρέμπορος, όπως είναι η Répertoire Culinaire, η οποία εμπορεύεται μόνον τα οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση καθαυτά όχι όμως και τα είδη διατροφής που παρασκευάζονται εξ αυτών.

108. Εν κατακλείδι, μια ρύθμιση όπως είναι αυτή του άρθρου 4 του FA 1995 έχει σε τελευταία ανάλυση ως συνέπεια να καθίσταται σε μεγάλο βαθμό κενή περιεχομένου η –υποχρεωτικώς επιτασσόμενη– απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83. Τούτο έρχεται σε αντίθεση προς την επιταγή του δικαίου της Ένωσης όπως οι οριζόμενοι από τα κράτη μέλη όροι παρέχουν τη δυνατότητα ορθής και απλής εφαρμογής των απαλλαγών από τον φόρο (άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83). Με τον τρόπο αυτόν εκφυλίζεται και αποκτά αντίθετο περιεχόμενο η αρχή ότι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 27 της οδηγίας 92/83 η απαλλαγή από τον φόρο είναι ο κανόνας και η άρνηση χορηγήσεώς της η εξαίρεση [73].

109. Βεβαίως, είναι αληθές ότι τα κράτη μέλη μπορούν, κατά τη διαμόρφωση του περιεχομένου των εθνικών κανόνων τους σχετικά με την απαλλαγή ή την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως να λαμβάνουν υπόψη τους και την απαίτηση περί αποτροπής της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της καταχρήσεως [74]. Ωστόσο, όπως προελέχθη, πρέπει στην περίπτωση κατά την οποία δεν χορηγείται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως ή δεν επιστρέφεται ο ειδικός φόρος καταναλώσεως να συντρέχουν συγκεκριμένα και αντικειμενικώς επαληθεύσιμα

73 — Βλ. και πάλι –σε σχέση με το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας 92/83– τις αποφάσεις Ιταλία κατά Επιτροπής (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 21, σκέψη 50), και Profisa (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 49, σκέψη 18).

74 — Βλ. συναφώς την εισαγωγική διατύπωση του άρθρου 27, παράγραφος 1, και την 22η αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83.

στοιχεία περί υπάρξεως καταχρήσεως. Βάσει των στοιχείων που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, τούτο δεν συμβαίνει στην περίπτωση των επίμαχων οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση. Ρύθμιση η οποία προβλέπει μια σχετικά σύντομη αποκλειστική προθεσμία για την υποβολή αιτήσεων περί επιστροφής του ειδικού φόρου καταναλώσεως, εξαιρεί δε από την επιστροφή ποσά κάτω των 250 GBP και, πέραν αυτού, στερεί εν γένει από τους χονδρεμπόρους οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση το δικαίωμα να ζητήσουν την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως, υπερακοντίζει σαφώς τον νόμιμο σκοπό της αποτροπής των καταχρήσεων.

110. Εν κατακλείδι, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα προσήκει συνεπώς η ακόλουθη απάντηση: Ρύθμιση του εσωτερικού δικαίου, η οποία προβλέπει για την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση αποκλειστική προθεσμία τεσσάρων μηνών και ένα ελάχιστο ποσό επιστροφής ύψους 250 GBP, εξαιρεί δε από τον κύκλο των προσώπων που δικαιούνται να υποβάλουν αίτηση περί επιστροφής του ειδικού φόρου καταναλώσεως τους χονδρεμπόρους οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση, αντιβαίνει στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 και στην αρχή της αποτελεσματικότητας.

VI — Πρόταση

111. Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στη διάταξη περί παραπομπής του First-Tier Tribunal (Tax) του Ηνωμένου Βασιλείου ως εξής:

«1) Κρασί και πορτό, στα οποία, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για μαγειρικούς σκοπούς, έχει προστεθεί τόση ποσότητα άλατος και πιπεριού, ώστε να είναι ακατάλληλα να καταναλωθούν ως ποτά, δεν εμπίπτουν στην έννοια της αιθυλικής αλκοόλης του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 ΕΟΚ.

2) Οινοπνευματώδη για μαγειρική χρήση, τα οποία υπόκεινται στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών, πρέπει να απαλλάσσονται από τον εν λόγω φόρο βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83.

3) Προϊόντα, τα οποία έχουν τεθεί σε ελεύθερη ανάλωση στο κράτος μέλος παραγωγής τους ως μη υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ή ως απαλλασσόμενα του ειδικού φόρου καταναλώσεως, δεν πρέπει να υπόκεινται ούτε σε κάποια άλλο κράτος μέλος, στο οποίο μεταφέρθηκαν για εμπορικούς σκοπούς, στις διατάξεις περί του εναρμονισμένου ειδικού φόρου καταναλώσεως, εκτός και αν συντρέχουν συγκεκριμένα και αντικειμενικώς επαληθεύσιμα στοιχεία

— ότι κακώς δεν επιβλήθηκε φόρος ή κακώς χορηγήθηκε απαλλαγή από τον φόρο στο κράτος μέλος παρασκευής

ή

— ότι τα προϊόντα, τα οποία απηλλάγησαν από τον φόρο στο κράτος μέλος παρασκευής τους βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83, θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς αλλότριους αυτών που αναφέρει η εν λόγω διάταξη.

4) Ρύθμιση του εσωτερικού δικαίου, η οποία προβλέπει για την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί των οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση αποκλειστική προθεσμία τεσσάρων μηνών και ένα ελάχιστο ποσό επιστροφής ύψους 250 GBP, εξαιρεί δε από τον κύκλο των προσώπων που δικαιούνται να υποβάλουν αίτηση περί επιστροφής του ειδικού φόρου καταναλώσεως τους χονδρεμπόρους οινοπνευματωδών για μαγειρική χρήση, αντιβαίνει στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 και στην αρχή της αποτελεσματικότητας.»