ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI, sniegti 2010. gada 15. jūlijā [1]

I — Ievads

1. Vīna izmantošana kulinārijā Eiropā ir gadu tūkstošus veca tradīcija. Jau romiešu gardēdis Marks Gavijs Apīcijs [*Marcus Gavius Apicius*] [2], kurš esot vienas no vecākajām pavārgrāmatām autors [3], savās mērcēs esot izmantojis vīnu [4].

2. Izskatāmajā lietā arī nav īpašu strīdu par vīna īsto lietojumu virtuvē. Pamata lietas dalībnieki pat ir vienisprātis, ka, pareizi izmantojot vīnu saskaņā ar parastu recepti, piemēram, gatavojot *bœuf Bourguignon*, gala rezultāts satur ne vairāk kā 5 % alkohola.

3. Šīs prejudiciālā nolēmuma tiesvedības priekšmets drīzāk ir jautājums, vai vīns, portvīns vai konjaks, kas paredzēti tikai izmantošanai kulinārijā, ir apliekami ar Savienības tiesībās saskaņoto akcīzes nodokli alkoholam un alkoholiskajiem dzērieniem un ar kādiem nosacījumiem attiecīgajā gadījumā ir piešķirams atbrīvojums no šī nodokļa. Šajā jomā dalībvalstīs, šķiet, vienotas prakses nav.

4. Dzērieni, kuri ir strīda priekšmets, — kulinārijā izmantojams vīns, portvīns un konjaks — ir alkoholiskie dzērieni, kuriem ražotājs ir pievienojis sāli un piparus, lai tādējādi tos, atbilstoši to izmantošanas mērķim, lietotu tikai ēdienu gatavošanai un kā dzērieni tie būtu nebaudāmi. Tomēr Lielbritānijas finanšu pārvalde [5] uzskata, ka šie izstrādājumi ir jāapliek ar akcīzes nodokli alkoholam. Tādēļ tā brīdī, kad tā tika ievesta no Francijas Apvienotajā Karalistē, aizturēja ar nodokli neapliktu kulinārijā izmantojama vīna, portvīna un konjaka

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — Marks Gavijs Apīcijs [*Marcus Gavius Apicius*] mūsu ēras pirmajā gadsimtā esot dzīvojis senajā Romā. Plīnijs [*Plinius*] vecākais savā darbā "Dabas vēsture" viņu ir aprakstījis kā lielāko starp šķērdētājiem un uzdzīvotājiem (*nepotum omnium altissimus gurges*; skat. Plin. nat. hist. 10, 133), kurš dzimis greznībai (*ad omne luxus ingenium natus*; skat. Plin. nat. hist. 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (Par kulināriju). Redakcijā, kas saglabājusies līdz mūsdienām, recepšu krājums tomēr varētu būt radies mūsu ēras 3. vai 4. gadsimtā un tādējādi Apīcijs pats to nevarētu būt radījis.

4 — Skat., piemēram, Apīcijam piedēvēto recepti *ius in elixam omnem* (mērce jebkādai vārītai gaļai), no: *De re coquinaria*, 7. grāmata, 6. nodaļa.

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

(turpmāk tekstā — "kulinārijas alkohols") autokravu, kas bija paredzēta Londonas pārtikas vairumtirgotājam *Repertoire Culinaire Ltd*. Tagad *Repertoire Culinaire* strīdas ar Lielbritānijas iestādēm par šo preču izdošanu.

5. Faktiski šīs lietas risinājums šķiet esam visai vienkāršs, tomēr Tiesa uz jautājumu par pienākumu maksāt akcīzes nodokli par kulinārijā izmantojamu vīnu jau reiz tika atbildējusi apstiprinoši spriedumā lietā *Gourmet Classic* [6]. Tomēr tagad Tiesa tiek aicināta pārvērtēt savu toreizējo juridisko vērtējumu un to dažos punktos papildināt.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Savienības tiesības*

6. Šajā lietā atbilstošās Savienības tiesību normas ir ietvertas Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvā 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību [7] un Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvā 92/83/EEK par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem [8]. Turklāt šajā lietā nozīmīgas ir arī atsevišķas Kombinētās nomenklatūras daļas.

1) Direktīva 92/12

7. Direktīvas 92/12 vispārīgajos noteikumos ir noteikts, kurā dalībvalstī kurā brīdī akcīzes nodoklis ir piemērojams ar akcīzes nodokli apliekamām precēm. Šajā sakarā Direktīvas 92/12 6. panta 1. punktā ir paredzēts šādi:

"Akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces laiž apgrozībā [..]."

8. Direktīvas 92/12 7. pants ir šāds:

"1. Ja akcīzes preces, kas jau laistas apgrozībā vienā dalībvalstī, komerciāliem nolūkiem tiek glabātas citā dalībvalstī, akcīzes nodokli uzliek tajā dalībvalstī, kur šīs preces glabā.

6 — 2008. gada 12. jūnija spriedums lietā C-458/06 *Gourmet Classic* (Krājums, I-4207. lpp.).

7 — OV L 76, 1. lpp.

8 — OV L 316, 21. lpp.

2. Tādēļ, neskarot 6. pantu, gadījumos, ja preces, kas vienā dalībvalstī jau ir laistas apgrozībā, kā definēts 6. pantā, tiek otrā dalībvalstī piegādātas, glabātas piegādei vai izmantotas tirgotāja, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību, vai publisko tiesību subjekta vajadzībām, akcīzes nodoklis kļūst iekasējams šajā otrā dalībvalstī.

[..]"

2) Direktīva 92/83

9. Direktīvas 92/83 V iedaļas 19.–23. pantā ir paredzēti noteikumi par nodokļa piemērošanu etilspirtam. Šajā sakarā direktīvas 19. panta 1. punkts ir šāds:

"Dalībvalstis uzliek akcīzes nodokli etilspirtam saskaņā ar šo direktīvu."

10. Direktīvas 92/83 20. pants ir šāds:

"Šajā direktīvā ar terminu "etilspirts" apzīmē:

— visus produktus, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 1,2 % tilpuma, kuri atbilst AN kodiem 2207 un 2208, pat ja šie produkti ir tāda produkta sastāvdaļas, kas atbilst citai AN pozīcijai,

— produktus, kuru AN kods ir 2204, 2205 un 2206, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 22 % tilp.,

— produktus, kas [kuri] satur dzeramo spirtu, kas ir vai nav šķīdināts."

11. Direktīvas 92/83 27. pants ietilpst VII iedaļā par atbrīvojumiem no nodokļa un atsevišķi tā fragmenti ir šādi:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no saskaņotā akcīzes nodokļa šajā direktīvā minētos produktus

saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

e) ja tos izmanto, lai ražotu garšvielas tādu pārtikas produktu un bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilp.;

f) ja tos izmanto pārtikas produktu ražošanai tieši vai kā komponentus pusfabrikātus, iepildītus vai citādi, ja ne vienā, ne otrā gadījumā tīra spirta saturs nepārsniedz 8,5 litrus 100 kg šokolādes un 5 litrus 100 kg citu produktu.

[..]

6. Dalībvalstis var brīvi īstenot iepriekšminētos atbrīvojumus, atmaksājot samaksāto akcīzes nodokli."

3) Kombinētā nomenklatūra

12. Kombinētās nomenklatūras (turpmāk tekstā — "KN") [9] 2204–2208 pozīcijas, uz kurām ir atsauce Direktīvas 92/83 20. pantā, ietilpst KN 22. nodaļā ("Dzērieni, alkoholiski šķidrumi un etiķis") un tās attiecas uz šādām precēm:

"2204	Svaigu vīnogu vīns [..]
2204 10	dzirkstošais vīns
[..]	
2204 21	— pārējie [..] traukos ar 2 l vai mazāku tilpumu
[..]	
	— — — — — kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 15 % tilp. [..]
[..]	
	— — — — — — — baltvīns

9 — KN ir paredzēta Padomes 1987. gada 23. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu I pielikumā (OV L 256, 1. lpp.). Piemērojama ir tā KN redakcija, kura bija spēkā brīdī, kad tika pieņemta Direktīva 92/83, tas ir, 1992. gada 19. oktobrī (skat. Direktīvas 92/83 preambulas ceturto apsvērumu). Šīs redakcijas pamatā ir Komisijas 1991. gada 26. jūlija Regula (EEK) Nr. 2587/91 (OV L 259, 1. lpp.) un tā stājās spēkā 1992. gada 1. janvārī.

[..]		2207	Nedenaturēts etilspirts ar spirta tilpumkoncentrāciju 80 tilp. % vai vairāk — etilspirts un citi jebkāda stipruma denaturēti spirti:
	— — — — — — — pārējie [..]		
[..]		2207 10 00	— nedenaturēts etilspirts ar spirta tilpumkoncentrāciju 80 tilp. % vai vairāk
	— — — — — kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 15 tilp. %, bet nepārsniedz 22 tilp. %:	2207 20 00	etilspirts un citi jebkāda stipruma denaturēti spirti
2204 21 89	— — — — — — — portvīns	2208	Nedenaturēts etilspirts, kura spirta tilpumkoncentrācija ir mazāka par 80 tilp. %; stiprie alkoholiskie dzērieni, liķieri un citi alkoholiski dzērieni, alkohola izstrādājumu maisījumi, ko izmanto dzērienu ražošanā:
[..]			
2205	Vermuts un citi svaigu vīnogu vīni, kas aromatizēti ar augiem vai aromātiskām vielām [..]	2208 20	— alkoholiski šķidrumi, kas iegūti destilējot vīnogu vīnu vai vīnogu čagas:
[..]			— — traukos ar 2 l vai mazāku tilpumu
2206	Citi raudzēti dzērieni (piemēram, sidrs, bumbieru vīns, medalus); Raudzētu dzērienu maisījumi un raudzētu un bezalkoholisku dzērienu maisījumi, kas nav minēti vai iekļauti citur [..]	2008 20 12	— — — konjaks
		[..]	
[..]			— — nedenaturēts etilspirts, kura spirta tilpumkoncentrācija ir mazāka par 80 tilp. %; traukos ar tilpumu

2208 90 91	— — — — 2 l vai mazāk	2103 90	— pārējie
[..]		…	
2209	Etiķis [..]	2103 90 90	— — pārējie
[..]."		[..]."	

13. KN 22. nodaļas ievaddaļā aiz nosaukuma "Piezīmes" citu starpā ir arī šāda norāde:

"1. 22. nodaļā neietilpst:

a) šīs nodaļas produkti (izņemot pozīcijā 2209 minētos), kas gatavoti kulinārijas vajadzībām un tāpēc nav lietojami kā dzērieni (galvenokārt pozīcija 2103) [..]."

14. Vēl ir jānorāda uz KN pozīciju 2103, kura ietilpst KN 21. nodaļā ("Dažādi pārtikas produkti") un attiecas uz šādām precēm:

"2103	Gatavas mērces un izstrādājumi to sagatavošanai; garšvielu maisījumi un pikanto garšvielu maisījumi; sinepju pulveris un gatavas sinepes:
[..]	

B — *Valsts tiesības*

15. No Apvienotās Karalistes tiesiskā regulējuma šajā lietā ir piemērojams *Finance Act 1995* (turpmāk tekstā — "*FA 1995*") 4. nodaļas 4. pants [10]. Šajā normā, kura saskaņā ar lietas dalībnieku sniegto informāciju ir pieņemta Direktīvas 92/83 transponēšanai, ir paredzēta akcīzes nodokļa alkoholam atmaksāšanas procedūra. Tā ir aprakstīta šādi:

"Atbrīvojums no nodokļa alkoholisko sastāvdaļu dēļ

1. Ja komisāriem tiek ticami pierādīts, ka ar nodokli apliekams alkohols, par kuru ir samaksāts nodoklis,

10 — 1995. gada Finanšu likums.

a) ir izmantots kā sastāvdaļa izstrādājuma ražošanā 2. punkta nozīmē [..]

[..]

atbilstoši turpmākajiem šī panta noteikumiem komisāriem var izvirzīt prasību atmaksāt samaksāto nodokli.

2. Izstrādājumi šī punkta nozīmē ir

[..]

c) [..] alkoholu saturoši pārtikas produkti, kas paredzēti lietošanai cilvēku pārtikā, kuru alkohola saturs nav augstāks par 5 litriem uz 100 kg pārtikas produkta.

3. Nodokļu atmaksu par alkoholu saskaņā ar šo pantu var saņemt tikai persona, kura

a) alkoholu ir izmantojusi izstrādājuma ražošanai saskaņā ar šī panta 2. punktu vai pārstrādājusi to etiķī;

b) ir 2. punktā minēto izstrādājumu vai etiķa vairumtirgotājs;

c) ir ražojusi minēto izstrādājumu vai etiķi minētajam mērķim;

d) iesniedz atmaksāšanas pieteikumu atbilstoši turpmāk izklāstītajiem šī panta noteikumiem un

e) komisāriem pierāda, ka ir izpildīti a)–c) apakšpunktā paredzētie nosacījumi un pieprasītā nodokļu atmaksa neattiecas uz nodokli, kurš ir atmaksāts vai atlīdzināts pirms pieteikuma iesniegšanas.

4. Šajā pantā minētā atmaksāšanas pieteikuma formai, iesniegšanas procedūrai un saturam ir jāatbilst komisāru izdotajiem vispārīgajiem vai konkrētā gadījuma norādījumiem.

5. Ciktāl komisāri nav noteikuši citādi, atmaksāšanas pieteikumu atbilstoši šim pantam var iesniegt, ja

a) pieteikums attiecas uz nodokli, kas samaksāts par alkoholu, kurš ir ticis izmantots kā sastāvdaļa vai pārstrādāts etiķī trīs mēnešu laika posmā, kas beidzās, vēlākais, mēnesi pirms pieteikuma iesniegšanas, un

b) pieprasītās atmaksāšanas summa ir vismaz GPB 250.

6. Komisāri, izmantojot noteikumus, 5. punkta b) apakšpunktā paredzēto summu var paaugstināt uz pagaidu laiku [..]

[..]."

III — Fakti un pamata lieta

16. Firma *Repertoire Culinaire Ltd*. Ir pārtikas preču vairumtirgotājs Londonā.

17. 2002. gada 10. jūlijā Apvienotās Karalistes muitas pārvaldes darbinieki savā kontroles zonā [11] *Coquelles* (Francija) apturēja transportlīdzekli ar piekabi. Pēc transportlīdzekļa pārmeklēšanas izrādījās, ka tajā ir vairākas paletes ar baltvīnu, sarkanvīnu, portvīnu un konjaku, kuras bija paredzētas *Repertoire Culinaire*. Konkrēti tika atrastas:

— 5 paletes ar 70 kastēm baltvīna (alkohola saturs 11 %). Katrā kastē bija 8 litri vīna, kopā veidojot 2800 litrus baltvīna,

— piecas paletes ar tādu pašu daudzumu sarkanvīna (alkohola saturs 11 %),

— 1 palete ar 20 kastēm portvīna (alkohola saturs 19 %). Katrā kastē bija 8 litri portvīna, kopā veidojot 160 litrus, un

— 10 kastes konjaka ar 8 litriem katrā kastē (alkohola saturs 40 %), kopā veidojot 80 litrus.

18. Turpmākā izmeklēšanā noskaidrojās, ka: uz konjaka iepakojuma bija uzraksts "nepiemērots dzeršanai" un norāde par 1 % "piedevu". Vīns saturēja 2 % piedevu. Uz portvīna

11 — *United Kingdom Customs Control Zone.*

etiķetes norādes par piedevām nebija. Turklāt franču piegādātāja izdotajā rēķinā, kas paredzēts *Repertoire Culinaire*, attiecībā uz katru preci bija norāde "salé — poivré" [12] un atzīmēts muitas kods 2103 90 90 89 [13].

19. Pamata lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka iekrautās preces ir kulinārijā izmantojams vīns, portvīns vai konjaks, proti, vīns, portvīns un konjaks, kuriem izgatavošanas procesā jau ir pievienota sāls un pipari. Sāls un piparu piedevas dēļ izstrādājumi nav baudāmi kā dzērieni [14], tomēr tos var izmantot kulinārijā. Ar saimnieciski rentabliem paņēmieniem sāls un piparu piedevu nevar atdalīt un arī alkoholu izstrādājumos nav iespējams pilnībā izolēt.

20. Kulinārijā izmantojamais vīns sastāv no vīna, kurš ir iegūts vienīgi raudzēšanas procesā. Ja kulinārijā izmantojamais vīns tiek izmantots kā piedeva atbilstoši labi zināmām receptēm, lietas dalībnieki vienbalsīgi norāda, ka galaprodukts satur mazāk nekā 5 % alkohola.

21. Apvienotās Karalistes muitas pārvalde aizturēja visas preces, jo tām nebija pievienots nedz administratīvs dokuments [15], nedz arī kvīts par Lielbritānijas akcīzes nodokļa samaksu. 2002. gada 16. jūlijā tās tika arestētas, lai konfiscētu. *Repertoire Culinaire* pieprasītā preču izdošana tika noraidīta. Par *Repertoire Culinaire* sūdzību pieņemtais noraidošais lēmums pēc atkārtotas faktu pārbaudes tika paturēts spēkā ar 2002. gada 17. oktobra lēmumu par sūdzību. Lēmuma par sūdzību pamatojumā tika norādīts, ka preces kā alkohols ir apliekamas ar Apvienotās Karalistes akcīzes nodokli [16].

22. Ar 2002. gada 4. novembra vēstuli *Repertoire Culinaire* iesniedza apelācijas sūdzību par lēmumu par sūdzību. Lieta tagad ir izskatāma *First-Tier Tribunal* (*Tax*) [17], kas ir iesniedzējtiesa.

IV — Prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

23. Ar 2009. gada 24. aprīļa rīkojumu, kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 8. maijā, *First-Tier*

12 — "ar sāli — pipariem".

13 — Kaut gan nosūtītāja darbinieks kā muitas kodu norādīja "2103 90 90 59", šajā gadījumā varētu būt notikusi maldināšanās, jo šāda koda nemaz nav.

14 — No administratīvās procedūras ietvaros iesniegtajiem dokumentiem saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka vīns, tam pievienojot 10 gramus sāls un 10 gramus piparu uz litru, ir padarīts nebaudāms kā dzēriens.

15 — *Accompanying Administrative Document* (*AAD*).

16 — 2002. gada 18. jūlijā notika divas akcīzes nodokļa noteikšanas procedūras: viena par vairāk nekā GBP 53 853 par pārdoto preci un vēl viena par GBP 5884 par īpašumā esošo preci. Abas noteiktās summas Londonas Sūdzību un pārbaudes komiteja (*London Appeals and Reconsiderations Team*) 2002. gada 27. septembrī paturēja spēkā.

17 — Finanšu tiesa.

Tribunal (*Tax*) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai četrus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai kulinārijā izmantojamais vīns un portvīns ir apliekami ar akcīzes nodokli saskaņā ar Direktīvu 92/83EEK dalībvalstī, kurā tie tiek importēti, pamatojoties uz to, ka tie atbilst "etilspirta" definīcijai saskaņā ar Direktīvas 92/83 20. panta pirmo ievilkumu?

2) Vai dalībvalstu pienākumam ieviest atbrīvojumu, kas paredzēts Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktā, skatot to kopā ar 27. panta 6. punktu un/vai EKL 28. pantu un/vai šī pienākuma tiešo iedarbību un/vai vienlīdzīgas attieksmes un samērīguma principiem, atbilst situācija, kurā atbrīvojums kulinārijā izmantojamam vīnam, portvīnam un konjakam tiek piemērots tikai tajos gadījumos, kuros alkoholiskie dzērieni ir izmantoti kā sastāvdaļa un pieteikumi atbrīvojuma piešķiršanai tiek pieņemti tikai no tām personām, kas izmantojušas alkoholiskos dzērienus kā produktu sastāvdaļu, un/vai personām, kas darbojas kā šādu produktu vairumtirgotāji, un/vai personām, kas šādus produktus ražojušas attiecīgās uzņēmējdarbības nolūkiem, ar papildu nosacījumiem, ka prasība jāiesniedz četru mēnešu laikā no brīža, kad nodoklis ir samaksāts, un ka atmaksājamā summa nedrīkst būt zemāka par GBP 250?

3) Vai kulinārijā izmantojamais vīns un portvīns, ja tie apliekami ar akcīzes nodokli saskaņā ar Direktīvas 92/83 20. panta pirmo ievilkumu, un/vai kulinārijā izmantojamais konjaks, uz ko attiecas šī apelācijas sūdzība, ir jāuzskata par atbrīvotiem no akcīzes nodokļa ražošanas brīdī saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktu vai, pakārtoti, ar 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu?

4) Ņemot vērā EKL 10. un 28. pantu, kā tie ietekmē — ja vispār — dalībvalstu pienākumus, kuri tām ir paredzēti Direktīvas 92/83 20. pantā un 27. panta 1. punkta f) apakšpunktā vai, pakārtoti, 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā, ja kulinārijā izmantojamo vīnu, portvīnu un konjaku dalībvalsts, kurā tie ražoti, ir atbrīvojusi no akcīzes aprites sistēmas saskaņā ar Direktīvu 92/12 brīvai apritei Eiropas Savienībā?"

24. Tiesvedībā Tiesā *Repertoire Culinaire* un Eiropas Komisija iesniedza rakstveida un mutvārdu paskaidrojumus. Rakstveida procedūrā turklāt piedalījās arī Polijas un Portugāles valdības; Francijas valdība pauda savu viedokli mutvārdos 2006. gada 10. jūnija tiesas sēdē [18].

18 — Francijas valdība turklāt pauda savu nostāju tikai par pirmo prejudiciālo jautājumu.

V — Pamatojums

25. Kā vispārējās sistēmas akcīzes precēm, kas tika izveidota ar Direktīvu 92/12, daļa Direktīva 92/83 dalībvalstīm paredz pienākumu par alkoholu un alkoholiskajiem dzērieniem iekasēt ar Savienības tiesībām saskaņotu akcīzes nodokli. Ar nodokli ir jāapliek: alus (Direktīvas 92/83 I iedaļa), vīns (Direktīvas 92/83 II iedaļa), "raudzēti dzērieni, izņemot vīnu un alu" (Direktīvas 92/83 III iedaļa), "starpprodukti" (Direktīvas 92/83 IV iedaļa) un "etilspirts" (Direktīvas 92/83 V iedaļa).

26. Aplūkojot kontekstuāli, varētu rasties vēlme pieņemt, ka "kulinārijā izmantojams vīns" ar akcīzes nodokli vīnam ir apliekams atbilstoši Direktīvas 92/83 II iedaļai. Šāds pieņēmums ir arī pareizs, ja izstrādājums ir parasts vīns, kura garša tomēr nav atbildusi patērētāja vēlmēm un tādēļ tas sarunvalodā tiek apzīmēts kā "kulinārijā izmantojams vīns". Šāds vīns ir un paliek dzēriens, par nevērtīgu tas ir atzīts tikai atbilstoši patērētāja subjektīvajām izjūtām un tādēļ tiek izmantots citiem mērķiem.

27. Tomēr uz kulinārijā izmantojamo alkoholu, par ko ir strīds šajā lietā, tas nav attiecināms. Sāls un piparu piemaisījuma dēļ, atbilstoši informācijai, ko sniegusi iesniedzējtiesa, kura ir kompetenta par faktu konstatāciju un pārbaudi [19], tie kā *dzērieni ir nebaudāmi*. No šādas faktu konstatācijas tad arī ir jāizdara secinājumi, kaut arī Polijas valdība uzskata, ka attiecīgie izstrādājumi ir dzerami. Arī pamata lietas dalībnieku starpā ir vienprātība, ka attiecīgais kulinārijā izmantojamais alkohols varētu ietilpt V iedaļas ("etilspirts") piemērošanas jomā, bet ne kādā no pārējo Direktīvas 92/83 iedaļu piemērošanas jomām.

A — *Pirmais prejudiciālais jautājums: jēdziens "etilspirts" Direktīvas 92/83 nozīmē*

28. Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai kulinārijā izmantojams vīns un portvīns, kuriem pievienota sāls un pipari un tādējādi tie kā dzērieni nav baudāmi, varētu ietilpt Direktīvas 92/83 20. pantā paredzētajā "etilspirta" jēdzienā un tādējādi tam būtu piemērojams saskaņotais akcīzes nodoklis alkoholam. Kulinārijā izmantojamais konjaks pirmajā prejudiciālajā jautājumā nav minēts.

19 — Pastāvīgā judikatūra; skat. citu starpā 1979. gada 15. novembra spriedumu lietā 36/79 *Denkavit Futtermittel* (*Recueil*, 3439. lpp., 12. punkts), 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-265/04 *Bouanich* (Krājums, I-923. lpp., 54. punkts) un 2009. gada 4. jūnija spriedumu lietā C-142/05 *Mickelsson* un *Roos* (Krājums, I-4273. lpp., 41. punkts).

1) Ievada piezīmes

29. Sarunvalodā kā sinonīmi etilspirtam mūsdienās tiek lietoti vārdi degvīns, spirts vai vienkārši alkohols. Tomēr tas, vai etilspirts ir konstatējams akcīzes nodokļa tiesiskā regulējuma izpratnē, nav atkarīgs no jēdziena nozīmes sarunvalodā, bet tikai no Direktīvas 92/83 20. pantā paredzētās definīcijas, atbilstoši kurai saskaņotais akcīzes nodoklis kā etilspirtam ir piemērojams tieši trijām izstrādājumu kategorijām. Katrai no šīm kategorijām minētajā normā ir veltīts viens ievilkums.

30. Etilspirta, kurš ir *dzeramais spirts* [*Trinkbranntwein*] (Direktīvas 92/83 20. panta trešais ievilkums), jēdzienā tādi produkti kā šajā lietā apskatāmais kulinārijā izmantojamais vīns un portvīns nevar ietilpt, jo tie sāls un piparu piedevas dēļ nav piemēroti dzeršanai.

31. Gluži tāpat kulinārijā izmantojamais vīns un portvīns nav pieskaitāmi tādiem produktiem, kuri vienkāršoti aprakstīti KN pozīcijās 2204, 2205 un 2206: *svaigs vīnogu vīns*, *vermuts* un *citi raudzēti dzērieni* (Direktīvas 92/83 20. panta otrais ievilkums), jo arī šiem izstrādājumiem ir kopīgs tas, ka tie ir dzērieni. Tomēr kulinārijā izmantojamā vīna alkohola saturs ir 11 % un kulinārijā izmantojamā portvīna alkohola saturs, kurš ir 19 %, katrā ziņā ir zemāki par noteikto minimālo alkohola koncentrāciju ("pārsniedz 22 %"), kas atbilstoši Direktīvas 92/83 20. panta otrajam ievilkumam būtu nepieciešama, lai konstatētu etilspirtu akcīzes nodokļa tiesiskā regulējuma nozīmē.

32. Tad nu būtu jāpārbauda iespēja, vai tādam kulinārijā izmantojamam vīnam un portvīnam, kā šajā lietā arestētie, varētu būt piemērojams Direktīvas 92/83 20. panta pirmais ievilkums. Šim jautājumam tiks veltīti nākamie apsvērumi.

2) Etilspirts Direktīvas 92/83 20. panta pirmā ievilkuma izpratnē

33. Atbilstoši Direktīvas 92/83 20. panta pirmajam ievilkumam etilspirta jēdzienā ietilpst "visi produkti, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 1,2 % tilpuma, kuri atbilst KN kodiem 2207 un 2208, pat ja šie produkti ir tāda produkta sastāvdaļas, kas atbilst citai KN pozīcijai".

34. Spriedumā lietā *Gourmet Classic* Tiesa šo noteikumu atzina par piemērojamu kulinārijā izmantojama vīnam [20]. Iesniedzējtiesa tomēr

20 — Spriedums lietā *Gourmet Classic* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 39. punkts).

lūdz Tiesu pārskatīt savu toreizējo nostāju. Tam pievienojos arī es.

35. Bez šaubām, kulinārijā izmantojamais vīns ar 11 %, kā arī kulinārijā izmantojamais portvīns ar 19 % sasniedz Direktīvas 92/83 20. panta pirmajā ievilkumā paredzēto minimālo alkohola saturu 1,2 % apmērā. Tomēr cītīgāk ir jāpārbauda, vai abi minētie kulinārijā izmantojamā alkohola veidi ietilpst Savienības likumdevēja norādītajā KN 2207 vai 2208 pozīcijā.

— KN pozīcija 2207

36. KN pozīcijā 2207 ietilpst, pirmkārt, nedenaturēts etilspirts ar spirta tilpumkoncentrāciju 80 % un vairāk (apakšpozīcija 2207 10 00) un, otrkārt, etilspirts un citi jebkāda stipruma denaturēti spirti (apakšpozīcija 2207 20 00). Abus apskatāmos kulinārijā izmantojamā alkohola veidus nevar ierindot nevienā no šīm apakšpozīcijām.

37. Apakšpozīciju 2207 10 00 izskatāmajā lietā pavisam noteikti nevar piemērot, jo arestēto kulinārijā izmantojamo alkohola veidu alkohola saturs ir krietni zemāks par minimālo alkohola koncentrāciju, kas ir 80 %.

38. Neder arī apakšpozīcija 2207 20 00, jo minētie kulinārijā izmantojamā alkohola veidi nesatur denaturētu spirtu vai alkoholu. Alkohola denaturēšana ir process, kura rezultātā alkohols kļūst toksisks, lai tas netiktu lietots kā dzēriens vai izmantots pārtikas produktos [21]. Izskatāmajā lietā attiecīgie kulinārijā izmantojamie alkohola veidi gan ir padarīti *nebaudāmi kā dzērieni*, tomēr tos joprojām var izmantot pārtikas produktos. Turklāt šim mērķim pievienotās piedevas — sāls un pipari — nav denaturēšanas līdzekļi, jo tos Eiropas Savienībā attiecībā uz alkohola denaturēšanu atzīst [22].

— KN pozīcija 2208

39. Attiecībā uz pozīciju 2208 — lietā atbilstošajā laika posmā [23] tajā ietilpa trīs alkoholisko dzērienu veidi: "nedenaturēts etilspirts ar alkohola tilpumkoncentrāciju, mazāku par 80 %; degvīns. Liķieri un citi alkoholiskie

21 — 2000. gada 7. decembra spriedums lietā C-482/98 Itālija/Komisija (*Recueil*, I-10861. lpp., 21. un 22. punkts).

22 — Šajā ziņā skat. Komisijas 1993. gada 22. novembra Regulu (EK) Nr. 3199/93 par spirta pilnīgas denaturēšanas procesu savstarpēju atzīšanu sakarā ar atbrīvojumu no akcīzes nodokļa (OV L 288, 12. lpp.). Atbilstoši šai regulai denaturēšanas nosacījums Francijā, kura ir kulinārijā izmantojamo alkohola veidu izcelsmes valsts, ir metilēna un izopropilspirta pievienošana. Apvienotajā Karalistē, kas ir šo kulinārijā izmantojamo alkohola veidu galamērķa valsts, tiek izmantota tā saucamā "wood naphta" [koksnes darva] vai neattīrīts piridīns. Sāls un pipari saskaņā ar šo regulu nekur Eiropas Savienībā nav atzīti par denaturācijas līdzekļiem.

23 — Piemērojama ir tā KN redakcija, kura bija spēkā Direktīvas 92/83 pieņemšanas dienā, tas ir, 1992. gada 19. oktobrī (skat. Direktīvas 92/83 preambulas ceturto apsvērumu).

dzērieni; jaukti alkoholiski produkti, kādi tiek izmantoti dzērienu izgatavošanai" [24].

40. Kulinārijā izmantojamie alkohola veidi, par kuriem ir strīds pamata lietā (kulinārijā izmantojams vīns un portvīns), nav nedz spirts (KN apakšpozīcija 2208 20), nedz liķieris (KN apakšpozīcija 2208 70). Arī par "citiem alkoholiskiem dzērieniem" kulinārijā izmantojamu vīnu un portvīnu uzskatīt nevar, jo sāls un piparu piemaisījuma dēļ tie dzeršanai nav piemēroti.

41. Tāpat kulinārijā izmantojamu vīnu un portvīnu nevar ietilpināt arī kategorijā "jaukti alkoholiski produkti, kādi tiek izmantoti dzērienu izgatavošanai". Kulinārijā izmantojamais alkohols nepārprotami tiek ražots, nevis lai to dzertu, bet lai izmantotu ēdiena gatavošanā.

42. Katrā ziņā varētu apsvērt, vai kulinārijā izmantojams vīns un portvīns, par kuriem ir strīds, nav klasificējami KN apakšpozīcijā 2208 90 91 "nedenaturēts etilspirts ar spirta tilpumkoncentrāciju mazāk par 80 tilp. %, traukos ar tilpumu 2 l vai mazāk".

43. Tomēr, klasificējot preces atbilstoši KN, nevar aprobežoties tikai ar atsevišķi KN pozīciju tekstu. Svarīgas ir arī nodaļu un sadaļu piezīmes [25].

44. No KN 22. nodaļas ievada piezīmes Nr. 1 a) punkta izriet, ka 22. nodaļā neietilpst produkti, kas gatavoti kulinārijas vajadzībām un tāpēc nav lietojami kā dzērieni [26], bet kā pārtikas produkti vispārīgi ir klasificējami KN pozīcijā 2103 [27].

45. Arī Tiesa spriedumā lietā *Gourmet Classic* ir skaidri atzinusi, ka kulinārijā

24 — Šodien piemērojamajā KN pozīcijas 2208 tekstā norādes uz "jauktiem alkoholiskiem produktiem, kādi tiek izmantoti dzērienu izgatavošanai", vairs nav. Šīs izmaiņas KN pozīcijas 2208 tekstā ir izdarītas ar Komisijas 1995. gada 10. oktobra Regulu (EK) Nr. 2448/95 (OV L 259, 1. lpp.); jaunākā KN redakcija atrodama Komisijas 2009. gada 30. septembra Regulas (EK) Nr. 948/2009 I pielikumā (OV L 287, 1. lpp.).

25 — Skat. Vispārīgo noteikumu A punkta 1) apakšpunkta otro teikumu, kas ir paredzēti KN I daļas I iedaļā.

26 — Vienīgais izņēmums saskaņā ar minētās piezīmes 1. punkta a) apakšpunktu ir etiķis, kuram KN 22. nodaļā ir paredzēta atsevišķa pozīcija (KN pozīcija 2209).

27 — Vēl skaidrākas ir Pasaules Muitas organizācijas (PMO) paskaidrojošās piezīmes par Harmonizētās sistēmas (HS) 21. un 22. nodaļu, kurām atbilst KN pozīcijas. PMO piezīmēs par pozīciju 2103 kulinārijā izmantojams vīns un konjaks skaidri tiek minēti kā piemēri tajā ietilpstošajiem produktiem, bet piezīmēs par pozīciju 2208 kulinārijā izmantojams vīns un konjaks tiek minēti kā no šīs pozīcijas izslēgti produkti. Šīs piezīmes var aplūkot tīmeklī — http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org (pēdējais apmeklējums 2010. gada 6. maijā). Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tās ir svarīgas dažādu tarifu pozīciju piemērojamības interpretācijā, lai arī tām nav juridiski saistoša spēka (2010. gada 20. maija spriedums lietā C-370/08 *Data I/O*, Krājums, I-4401. lpp., 30. punkts un tālākās norādes).

izmantojams vīns ir pārtikas produkts, kurš nevis ietilpst KN 22., bet gan 21. nodaļā [28].

46. Kulinārijā izmantojams vīns un portvīns tādējādi, kā pareizi norādījusi *Repertoire Culinaire*, nav uzskatāmi nedz par izstrādājumiem KN pozīcijas 2207 nozīmē, nedz arī KN pozīcijas 2208 nozīmē.

— "Produkts produktā"

47. Tiesa spriedumā lietā *Gourmet Classic* apstākli, ka kulinārijā izmantojams vīns ir pārtikas produkts KN 21. nodaļas izpratnē, uzskatīja par "nenozīmīgu" akcīzes nodokļa maksāšanas pienākuma konstatēšanai. Tā arī uzsvēra, ka Direktīvas 92/83 20. panta pirmais ievilkums ir piemērojams pat tad, ja produkti, kas ietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā, ir tāda *produkta sastāvdaļas*, kas atbilst citai Kombinētās nomenklatūras pozīcijai.

48. Pamatodamās uz šo apsvērumu, Tiesa atzina, ka "spirts, kas ietilpst kulinārijā izmantojama vīna sastāvā, ja tā faktiskā spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 1,2 % tilpuma, ir etilspirts Direktīvas 92/83 20. panta pirmā ievilkuma nozīmē, kuram, izņemot šīs direktīvas 27. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, tiek uzlikts saskaņotais akcīzes nodoklis" [29].

49. Citiem vārdiem, Tiesa kulinārijā izmantojamā vīna alkohola tilpumkoncentrāciju uzskata par "produktu produktā", par ko jāmaksā akcīzes nodoklis Direktīvas 92/83 20. panta pirmā ievilkuma otrā teikuma nozīmē.

50. Šādu pašu nostāju bija ieņēmusi arī Komisija. Tā norādīja, ka Direktīvas 92/83 20. pants esot vispārīga apkopojoša kategorija, atbilstoši kurai alkoholu saturoši produkti ir apliekami ar akcīzes nodokli, ja direktīvā saistībā ar tiem nav noteikts citādi.

51. Šāda pozīcija mani nepārliecina. Tā apstiprinājumu nerod nedz

28 — Spriedums lietā *Gourmet Classic*, (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 35. punkts); šajā pašā nozīmē — Komisijas vadlīnijas, kurām Akcīzes nodokļa komisija 2001. gada 26. un 27. novembra sēdē piekrita gandrīz vienbalsīgi (2002. gada 11. novembra dokuments CED Nr. 372, galīgā redakcija).

29 — Spriedums lietā *Gourmet Classic* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 39. punkts); šajā pašā nozīmē — Komisijas vadlīnijas, kurām Akcīzes nodokļa komisija 2001. gada 26. un 27. novembra sēdē piekrita gandrīz vienbalsīgi (2002. gada 11. novembra dokuments CED Nr. 372, galīgā redakcija).

Direktīvas 92/83 20. pantā, nedz tās mērķī un kopējā sistēmā.

52. Ja Savienības likumdevējs par ar akcīzes nodokli apliekamu etilspirtu būtu vēlējies uzskatīt *visus produktus*, kuros ir zināms daudzums alkohola, tam nebūtu vajadzējis tādu detalizētu tiesisko regulējumu, kāda ir Direktīva 92/83. Acīmredzot bija jādefinē tikai atsevišķi alkoholiskie dzērieni un zināmi alkoholiskie produkti, par kuriem dalībvalstīm ir jāiekasē saskaņotais akcīzes nodoklis [30]. Nekur Direktīvā 92/83 nav rodams pamatojums tam, ka produktiem, kuri nav minēti nevienā citā direktīvas normā, katram būtu jāietilpst 20. panta piemērošanas jomā. Arī paša 20. panta pamatā ir premisa, ka *ne viss alkohols* ir apliekams ar nodokli kā etilspirts, bet gan trīs tajā alkoholu saturošo izstrādājumu uzskaitītās grupas [31].

53. Apstāklis, ka tāds izstrādājums kā kulinārijā izmantojams vīns un portvīns satur alkoholu, atbilstoši Direktīvas 92/83 20. panta pirmajam ievilkumam ir obligāts ("alkohola saturs 1,2 %"), bet ne pietiekams nosacījums aplikšanai ar akcīzes nodokli. Atbilstoši šai normai vēl ir nepieciešams, lai alkohols būtu konkrēta izstrādājuma vai izstrādājuma daļas formā KN pozīciju 2207 vai 2208 izpratnē.

54. Alkohola tilpumkoncentrācija kulinārijā izmantojamā vīnā un portvīnā pati par sevi tomēr nav patstāvīgs izstrādājums (tā daļa). Saskaņā ar visu manā rīcībā esošo informāciju kulinārijā izmantojams vīns un portvīns netiek izgatavoti sintētiski, pēc formulas "(tīrs) spirts plus ūdens, plus garšas piedevas". Tas ir parasts vīns vai portvīns, kas ir radies rūgšanas procesā un kam beigās ir pievienota sāls un pipari. Turklāt to visi lietas dalībnieki, atbildot uz attiecīgu jautājumu, tiesas sēdē arī apstiprināja.

55. Tātad "produkts produktā" — ja vispār — ir nevis alkohols *tout court*, bet gan vīns vai portvīns. Vīns vai portvīns ir pamats kulinārijā izmantojama vīna vai portvīna izgatavošanai. Atbilstoši tam arī vīnu vai portvīnu var uzskatīt par izstrādājumu (daļu), kuri Direktīvas 92/83 20. panta pirmā ievilkuma otrā teikuma izpratnē ir "tāda produkta sastāvdaļas,

30 — Skat. arī Direktīvas 92/83 preambulas trešo apsvērumu ("noteikt kopīgas *visu attiecīgo preču* definīcijas") un tās ceturto apsvērumu ("par pamatu šādām definīcijām ņemt definīcijas no apvienotās nomenklatūras, kas ir spēkā [..]."), autores izcēlums.

31 — Skat. arī Direktīvas 92/83 preambulas piecpadsmito apsvērumu ("visam etilspirtam, kā tas definēts *šajā direktīvā* "); autores izcēlums.

kas atbilst citai KN pozīcijai", proti, kulinārijā izmantojama vīna vai portvīna sastāvdaļas.

56. Vīns un portvīns savukārt nav produkti, kas ietilptu KN pozīcijās 2207 vai 2208. Drīzāk tie ir ierindojami KN pozīcijā 2204 [32]. Pat ja portvīnu vai vīnu gribētu uzskatīt par "produktu produktā" — kulinārijā izmantojamā vīnā un portvīnā —, Direktīvas 92/83 20. panta pirmais ievilkums nav piemērojams, jo uz "produktu produktā" nevar attiecināt tajā izsmeļoši uzskaitītās KN pozīcijas 2207 vai 2208 [33].

57. Vai un ar kādiem nosacījumiem izstrādājumiem, kas ietilpst KN pozīcijā 2204 (vīns un portvīns), kā etilspirts ir piemērojams akcīzes nodoklis, izriet tikai no Direktīvas 92/83 20. panta *otrā ievilkuma*, bet ne no *pirmā ievilkuma*.

58. Direktīvas 92/83 20. panta pirmo ievilkumu, pretēji tanī noteiktajam, piemērojot arī KN pozīcijā 2204 ietilpstošiem izstrādājumiem kā vīns un portvīns, rastos pretruna ar tiesiskās drošības principu. Tiesiskās drošības princips, kurš ir viens no Savienības tiesību pamatprincipiem [34], paredz, ka tiesību normām ir jābūt skaidrām un precīzām un attiecīgajām personām ir jābūt iespējai paredzēt to piemērošanu. Šis princips ir īpaši svarīgs, kad runa ir par tiesisko regulējumu, kas rada nelabvēlīgas sekas indivīdiem, it īpaši ja šīs tiesiskais regulējums var radīt finansiāla rakstura pienākumus, lai ieinteresētās personas varētu precīzi uzzināt tajā paredzēto pienākumu apmēru [35].

59. Tādēļ soli pa solim esmu nonākusi pie secinājuma, ka Tiesa spriedumā lietā *Gourmet Classic* kvalificējot "spirtu, kas ietilpst kulinārijā izmantojama vīna sastāvā", kā "etilspirtu Direktīvas 92/83 20. panta pirmā ievilkuma nozīmē" [36]. Tai nevajadzētu saglabāt savu tālaika nostāju.

32 — Nedzirkstošs vīns traukos, kuru tilpums nepārsniedz divus litrus, kurš ražots Eiropas Savienībā un kura alkohola tilpumkoncentrācija nav lielāka par 15 %, ietilpst KN apakšpozīcijās 2204 21 11 līdz 2204 21 84, portvīns ar alkohola tilpumkoncentrāciju 15 % līdz 22 % ietilpst KN apakšpozīcijā 2204 21 89.

33 — Katrā ziņā konjaks, kas ir kulinārijā izmantojama konjaka izgatavošanas pamatā, kā alkoholisks šķidrums ietilpst KN pozīcijā 2208 20 12. Kulinārijā izmantojams konjaks tomēr, kā jau iesākumā tika minēts, nav pirmā prejudiciālā jautājuma priekšmets.

34 — 2005. gada 14. aprīļa spriedums lietā C-110/03 Beļģija/Komisija (Krājums, I-2801. lpp., 30. punkts) un 2006. gada 10. janvāra spriedums lietā C-344/04 *IATA* un *ELFAA* (Krājums, I-403. lpp., 68. punkts).

35 — Šajā ziņā skat. 2008. gada 18. novembra spriedumu lietā C-158/07 *Förster* (Krājums, I-8507. lpp., 67. punkts) un 2010. gada 14. janvāra spriedumu lietā C-226/08 *Stadt Papenburg* (Krājums, I-131. lpp., 45. lpp.), kā arī īpaši attiecībā uz regulējumiem par finansiālām saistībām skat. 1987. gada 15. decembra spriedumu lietā 326/85 Nīderlande/Komisija (*Recueil*, 5091. lpp., 24. punkts), 2008. gada 16. septembra spriedumu lietā C-288/07 *Isle of Wight Council* u.c. (Krājums, I-7203. lpp., 47. punkts) un 2009. gada 10. septembra spriedumu lietā C-201/08 *Plantanol* (Krājums, I-8343. lpp., 46. lpp.).

36 — Spriedums lietā *Gourmet Classic* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 39. punkts).

60. Turklāt sprieduma lietā *Gourmet Classic* nozīmi relativizē fakts, ka tobrīd galvenais jautājums bija prejudiciālā jautājuma pieņemamība; ģenerāladvokāts savos secinājumos turklāt risināja tikai pieņemamības jautājumu [37]. Minētajā lietā katrā ziņā tiesvedībā netika diskutēts par virkni argumentu, par kuriem *izskatāmajā lietā* ir norūpējusies valsts tiesa un lietas dalībnieki, it īpaši *Repertoire Culinaire*. Jau šis apstāklis vien ir pietiekams pamats pārvērtēt spriedumu lietā *Gourmet Classic* [38].

61. Turklāt Savienības tiesībās Tiesas spriedumiem nav "binding precedents" iedarbības [39]. Kaut arī Tiesa, protams, vilcinās atkāpties no jau pasludinātiem spriedumiem [40], tomēr pagātnē jau vairākās svarīgās lietās ir gadījies tā, ka tā savu līdzšinējo judikatūru ir pārbaudījusi atkārtoti un, vajadzības gadījumā, būtiski mainījusi vai precizējusi [41]. Šo taku es ieteiktu mīt arī šajā lietā.

62. Ja Tiesa šajā lietā, atbilstoši manam aicinājumam, izlemtu par labi atkāpei no sprieduma lietā *Gourmet Classic*, es neuzskatītu, ka būtu nepieciešams sprieduma iedarbību ierobežot tikai ar iedarbību nākotnē. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai šāda spriedumu iedarbības ierobežošana ir absolūts izņēmums; tas ir pamatoti tikai tad, ja tas šķiet esam nepieciešams tiesiskās drošības un paļāvības aizsardzības iemeslu dēļ [42]. Šajā gadījumā tas nav konstatējams. Iespējamie prasījumi atmaksāt pagātnē samaksāto akcīzes nodokli par kulinārijā izmantojamu vīnu vai portvīnu varētu būt visai pārraugāmi. Turklāt arī pēc sprieduma lietā *Gourmet Classic* pasludināšanas jau bija iespējams pieprasīt nodokļa atmaksāšanu saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Tātad dalībvalstu finanšu pārvaldēm arī līdz šim vairākos gadījumos bija jārēķinās ar to, ka akcīzes nodokli par kulinārijā izmantojamu vīnu vai portvīnu tās nevarēs iekasēt vai ka tas būs jāatmaksā.

3) Starpsecinājums

63. Apkopojot es uz pirmo prejudiciālo jautājumu piedāvāju šādu atbildi:

37 — Ģenerāladvokāta I. Bota [*Y. Bot*] 2008. gada 3. aprīļa secinājumi spriedumam lietā *Gourmet Classic* (minēts 6. zemsvītras piezīmē).

38 — Šajā ziņā skat. 2000. gada 16. maija spriedumu lietā C-388/95 Beļģija/Spānija, sauktu "Rioja" (Krājums, I-3123. lpp., īpaši 51. un 52. punkts).

39 — Ģenerāladvokātes V. Trstenjakas [*V. Trstenjak*] 2007. gada 28. marta secinājumi lietā C-331/05 P *Internationaler Hilfsfonds*/Komisija (2007. gada 28. jūnija spriedums, Krājums, I-5475. lpp., 85. punkts).

40 — Ģenerāladvokāta Lagranža [*Lagrange*] 1963. gada 13. marta secinājumi apvienotajās lietās no 28/62 līdz 30/62 *Da Costa* u.c. (1963. gada 27. marta spriedums, *Recueil*, 63. un 91. lpp.) un Pojareša Maduru [*Poiares Maduro*] 2006. gada 1. februāra secinājumi apvienotajās lietās C-94/04 un C-202/04 *Cipolla* u.c. (2006. gada 5. decembra spriedums, *Recueil*, I-11421. lpp., 28. un 29. punkts).

41 — 1993. gada 24. novembra spriedums apvienotajās lietās C-267/91 un C-268/91 *Keck* un *Mithouard* (*Recueil*, I-6097. lpp., 14. punkts) un 2008. gada 25. jūlija spriedums lietā C-127/08 *Metock* u.c. (Krājums, I-6241. lpp., 58. punkts).

42 — 1988. gada 2. februāra spriedums lietā 24/86 *Blaizot* u.c. (*Recueil*, 379. lpp., 28. punkts), 2005. gada 15. marta spriedums lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp., 67. punkts) un 2010. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-73/08 *Bressol* u.c. un *Chaverot* u.c. (Krājums, I-2735. lpp., 91. punkts).

vīns un portvīns, kuriem mērķa tos padarīt par kulinārijā izmantojamu vīnu un portvīnu dēļ ir pievienota tik daudz sāls un piparu, ka tie kā dzērieni nav baudāmi, neietilpst Direktīvas 92/83 20. panta pirmajā ievilkumā paredzētajā etilspirta jēdzienā.

pirmajam ievilkumam ir apliekams ar akcīzes nodokli [44].

1) Attiecīgie atbrīvojuma no nodokļa nosacījumi (trešais prejudiciālais jautājums)

B — *Par otro, trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu: uz kulinārijā izmantojamiem alkohola veidiem attiecināmie atbrīvojuma no nodokļa nosacījumi un to struktūra*

66. Vispirms iesniedzējtiesa trešā jautājuma ietvaros vaicā, kāds ir juridiskais pamatojums kulinārijā izmantojama alkohola atbrīvošanai no saskaņotā akcīzes nodokļa Direktīvas 92/83 izpratnē [45].

64. Otrais, trešais un ceturtais prejudiciālais jautājums attiecas uz kulinārijā izmantojamiem alkohola veidiem attiecināmiem atbrīvojuma no nodokļa nosacījumiem un to struktūru.

65. Atbilstoši manis iepriekš piedāvātajai atbildei uz pirmo prejudiciālo jautājumu [43] arestētais kulinārijā izmantojamais vīns un portvīns nav apliekami ar akcīzes nodokli, tādējādi tiktāl nerodas jautājums par iespējamu atbrīvojumu no nodokļa. Otrais, trešais un ceturtais jautājums savukārt attiecas arī uz arestēto kulinārijā izmantojamo konjaku, jo tas atbilstoši Direktīvas 92/83 20. panta

67. Ir iespējami divi atbrīvošanas no nodokļa gadījumi: pirmkārt, saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu no akcīzes nodokļa ir atbrīvojams alkohols un alkoholiskie dzērieni, ko izmanto, lai ražotu garšvielas tādu pārtikas produktu, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 %. Otrkārt, atbilstoši Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktam ir piešķirams atbrīvojums no akcīzes nodokļa, ja alkoholu un alkoholiskos dzērienus izmanto pārtikas produktu ražošanai, ja tīra spirta saturs nepārsniedz 5 litrus 100 kilogramos produkta.

43 — Skat. iepriekš šo secinājumu 28.–63. punktā.

44 — Kulinārijā izmantojamā konjakā ietilpst konjaks, tas ir, degvīns KN pozīcijas 2208 izpratnē, un tādējādi tas kā etilspirts saskaņā ar Direktīvas 92/83 20. panta pirmo ievilkumu ir apliekams ar saskaņoto akcīzes nodokli alkoholam.

45 — Tā kā trešais prejudiciālais jautājums aprobežojas ar atbrīvojuma no akcīzes nodokļa pastāvēšanas brīdi ("uzskatāmi par atbrīvotiem no akcīzes nodokļa ražošanas brīdī"), tas pārklājas ar ceturto jautājumu un tāpēc tie tiks izpētīti kopā (skat. šo secinājumu 81.–93. punktu).

68. Vispirms attiecībā uz Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu jānorāda, ka atbilstoši tam nav izslēgts, ka kulinārijā izmantojamu alkoholu var izmantot pārtikas produktu garšvielu ražošanā. Saskaņā ar visu Tiesas rīcībā esošo informāciju šis nav — vismaz ne primārais — šajā lietā aplūkojamo kulinārijā izmantojamā alkohola veidu izmantošanas mērķis.

69. Kulinārijā izmantojamā alkohola veidus, par kuriem ir strīds, ir paredzēts izmantot tieši pārtikas produktu izgatavošanas procesā, nevis kādā procesā pirms ēdiena gatavošanas, kurā tiek radīts aromāts. Arī mērces, kuru gatavošanā izmantots kulinārijā izmantojamais alkohols, nav garšvielas Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkta nozīmē. Šīs mērces pašas ir pārtikas produkti, kas tiek patērētas kā ēdiena sastāvdaļa vai pasniegtas kopā ar to.

70. Tādēļ tāda kulinārijā izmantojama alkohola, par kuru ir strīds šajā lietā, atbrīvojumam no akcīzes nodokļa nav piemērojams Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts, bet tās 27. panta 1. punkta f) apakšpunkts. Tam par labu liecina arī apstāklis, ka vīns, portvīns un konjaks virtuvē netiek izmantoti vienīgi kā garšas piedevas, bet tiem ir krietni plašāka funkcija, piemēram, gaļas sautēšanai vai ēdienu flambēšanai. Uz to pamatoti ir norādījusi Komisija [46].

71. Arī tiesa savā spriedumā lietā *Gourmet Classic* ir atzinusi, ka kulinārijā izmantojamu alkoholu varētu atbrīvot no akcīzes nodokļa atbilstoši Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktam [47]. Šis atbrīvojums ir atkarīgs no trijiem nosacījumiem.

72. Pirmkārt, tam ir jābūt alkoholam vai alkoholiskam produktam Direktīvas 92/83 izpratnē. Tas ir attiecināms arī uz šajā lietā apskatāmo kulinārijā izmantojamo konjaku, jo tas, kā jau tika minēts, saskaņā ar Direktīvas 92/83 20. panta pirmo ievilkumu ir uzskatāms par etilspirtu, par kuru jāmaksā akcīzes nodoklis [48].

73. Otrkārt, kulinārijā izmantojamais alkohols ir jāizlieto pārtikas produktu izgatavošanā. Arī par to strīda šajā lietā nav. Pārtikas produktu izgatavošana turklāt ir vienīgais arestētā kulinārijā izmantojamā alkohola izmantošanas mērķis, jo kā dzērieni tie ir nebaudāmi.

74. Treškārt, tīra spirta saturs nedrīkst pārsniegt "5 litrus 100 kilogramos produkta".

46 — Komisija norāda, ka ar kulinārijā izmantojamu alkoholu gaļu var padarīt mīkstu ("tenderising meat").

47 — Spriedums lietā *Gourmet Classic* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 39. punkts); spriedumā runa bija par kulinārijā izmantojamu vīnu.

48 — Skat. arī 44. zemsvītras piezīmi. Turpretim aplūkojamajam kulinārijā izmantojamajam vīnam un portvīnam šo prezumpciju var piemērot tikai tad, ja Tiesa, pretēji manis piedāvātajam, saglabā savu spriedumā lietā *Gourmet Classic* (minēts 6. zemsvītras piezīmē) pausto nostāju.

75. Tiktāl Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunkts var radīt pārpratumus, jo nav skaidrs, vai runa ir par lietotā *kulinārijā izmantojamā alkohola* maksimālo tīra spirta saturu, vai par tā īpatsvaru *pagatavotajā pārtikas produktā*. Tomēr vērā būtu jāņem pēdējā minētā pieeja.

76. Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunkta mērķis nav privileģēt atsevišķas pārtikas produktu pagatavošanas metodes, no akcīzes nodokļa atbrīvojot, tikai ja ir izmantotas piedevas ar salīdzinoši zemu alkohola saturu. Tieši pretēji — mērķis ir novērst spirtam kā starpproduktam, ko satur citi komerciāli vai rūpnieciski produkti, uzliktā akcīzes nodokļa ietekmi [49].

77. Turklāt ir jānodrošina, ka akcīzes nodoklis tiek iekasēts par faktisko alkohola patēriņu, neatkarīgi no tā pasniegšanas veida. Atbrīvojumu no nodokļa piešķir tikai tad, ja galapatērētāja patērētā alkohola daudzums pārtikas produktos ir mazāks par Savienības tiesībās paredzēto minimālo robežu, proti, 5 litri tīra spirta uz 100 kilogramiem *galaprodukta*.

49 — 2007. gada 19. aprīļa spriedums lietā C-63/06 *Profisa* (Krājums, I-3239. lpp., 17. punkts).

78. Tātad, izšķirošais atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanai ir apstāklis, kāds ir alkohola īpatsvars pārtikas produktā, kurš ir ticis izgatavots, izmantojot kulinārijā izmantojamu alkoholu, nevis tas, kāds alkohola īpatsvars bija pašā kulinārijā izmantojamajā alkoholā [50].

79. Izskatāmajā lietā pamata lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka, izmantojot kā piedevu kulinārijā izmantojamu vīnu atbilstoši oriģinālreceptei, galaproduktā tīrā spirta saturs ir mazāk nekā 5 % un tādējādi ir iespējams piemērot Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

80. Tādēļ kā starpsecinājums ir jānorāda:

kulinārijā izmantojams alkohols, kurš ir apliekams ar saskaņoto akcīzes nodokli alkoholam un alkoholiskajiem dzērieniem, atbilstoši Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktam ir atbrīvojams no minētā nodokļa.

50 — Alkohola īpatsvars piedevā kā iepriekš noskaidrojams apstāklis ir attiecināms tikai uz Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunkta pirmo nosacījumu (skat. iepriekš šo secinājumu 72. punktā), kad ir jānosaka, vai runa vispār ir par alkoholu, kas apliekams ar akcīzes nodokli (skat., piemēram, Direktīvas 92/83 20. panta pirmo vai otro ievilkumu).

2) Preces, kas atbrīvota no akcīzes nodokļa, laišanas brīvā apgrozībā izcelsmes dalībvalstī sekas (ceturtais prejudiciālais jautājums)

81. Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kādi pienākumi rodas importa dalībvalstij no tā, ka kulinārijā izmantojamais alkohols tā izcelsmes valstī jau ir bijis brīvā apgrozībā. Šī pati problemātika ir samanāma arī trešajā prejudiciālajā jautājumā [51].

82. Šī jautājuma izpētei ir jānoskaidro, kādēļ prece savā izcelsmes dalībvalstī ir bijusi brīvā apgrozībā.

83. Parasti preces laišana brīvā apgrozībā notiek, kad ir samaksāts izcelsmes dalībvalstī maksājamais akcīzes nodoklis (Direktīvas 92/12 6. panta 1. punkta pirmā daļa). Ja attiecīgā prece komerciālos nolūkos pēc tam tiek nogādāta citā dalībvalstī, akcīzes nodoklis otrā dalībvalstī kļūst no jauna iekasējams (Direktīvas 92/12 7. panta 1. un 2. punkts), turpretim izcelsmes dalībvalstī samaksātais akcīzes nodoklis tiek atmaksāts [52]. Šādi tiek nodrošināts, ka prece, kas apliekama ar saskaņoto akcīzes nodokli, ar nodokli tiek aplikta dalībvalstī, kur tā faktiski tiek patērēta, un atbilstoši tajā spēkā esošajai nodokļa likmei [53].

84. Kulinārijā izmantojamais alkohols, par kuru ir strīds pamata lietā, turpretim ir prece, kuru izcelsmes dalībvalsts (Francija) nodokļu iestādes neatzīst par apliekamu ar akcīzes nodokli. To *Repertoire Culinaire* un Francijas valdība apstiprināja tiesas sēdē, atbildot uz attiecīgo jautājumu. Tātad kulinārijā izmantojamais alkohols izgatavošanas valstī bija brīvā apgrozībā jau no paša sākuma tā iemesla dēļ, ka valsts iestādes uzskatīja, ka tas vispār nav apliekams ar akcīzes nodokli.

85. Šādā gadījumā, kā to atbilstoši ir uzsvērusi Komisija, nav vajadzības nodrošināt, lai prece patēriņa valstī (šajā gadījumā — Apvienotajā Karalistē) tiktu aplikta ar nodokli. Tā ar nodokli nav jāapliek vispār.

86. Turpretim Savienība ir īpaši ieinteresēta, lai akcīzes nodokļa iekasēšana, kā arī atbrīvojumi no akcīzes nodokļa alkoholam un

51 — Ar trešo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai ar akcīzes nodokli apliekams kulinārijā izmantojamais alkohols tādēļ, ka tas paredzēts pārtikas produktu izgatavošanai, "ir uzskatāms par atbrīvotu no akcīzes nodokļiem jau tā izgatavošanas brīdī".

52 — Direktīvas 92/12 22. pants, lasot kopā ar tā 7. pantu; skat. arī minētās direktīvas preambulas astoņpadsmito apsvērumu un 2006. gada 23. novembra spriedumu lietā C-5/05 *Joustra* (Krājums, I-11075. lpp., 30. punkts).

53 — Šīs nodokļu likmes dalībvalstu starpā var būtiski atšķirties.

alkoholiskajiem dzērieniem visās dalībvalstīs un tādējādi visā iekšējā tirgū tiktu piemēroti vienveidīgi [54], lai nodrošinātu pareizu iekšējā tirgus darbību [55].

87. Iekšējā tirgus darbībai ir nepieciešama preču (LESD 26. panta 2. punkts un LESD 28.–37. pants [56]), tostarp akcīzes preču, brīva aprite [57]. Saskaņā ar savstarpējās atzīšanas principu [58] šajā sakarā ir nepieciešams, lai galamērķa valsts finanšu pārvalde atzītu izcelsmes valsts kompetento iestāžu veikto preces klasifikāciju kā ar apliekamu ar akcīzes nodokli, neapliekamu ar to vai no akcīzes nodokļa atbrīvotu [59]. Kaut arī valstu akcīzes nodokļa alkoholam un alkoholiskajiem dzērieniem likmes var krasi atšķirties, nodokļa prasījums kā tāds ir saskaņots un visās valstīs tam ir piemērojami vienādi nosacījumi [60].

88. Ja Apvienotās Karalistes iestādes tādā gadījumā, kāds ir izskatāmajā lietā, to praktizētā atlīdzināšanas modeļa ietvaros (skat. *FA 1995* 4. panta 1. punkta a) apakšpunktu) [61] pieprasītu samaksāt akcīzes nodokli par kulinārijā izmantojamo alkoholu, kas ievests no Francijas, lai to tikpat ātri atkal atlīdzinātu, tiktu nevajadzīgi apgrūtināta preču brīva aprite iekšējā tirgū.

89. Protams, dalībvalstīm saistībā ar atbrīvojumiem no akcīzes nodokļa ir ļauts veikt piemērotus pasākumus nodokļu nemaksāšanas, apiešanas un ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanai [62]. Tomēr šādu pasākumu veikšanai ir jākonstatē konkrēti, objektīvi pierādāmi fakti par nopietniem draudiem, ka varētu notikt nodokļu nemaksāšana, izvairīšanās no

54 — Direktīvas 92/12 preambulas ceturtais apsvērums ("lai nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību, akcīzes nodokļa iekasēšanai visās dalībvalstīs būtu jābūt identai"); šajā ziņā skat. arī 1998. gada 2. aprīļa spriedumu lietā C-296/95 *EMU Tabac* u.c. (*Recueil*, I-1605. lpp., 22. punkts), 2001. gada 5. aprīļa spriedumu lietā C-325/99 *Van de Water* (*Recueil*, I-2729. lpp., 39. punkts), spriedumu lietā *Joustra* (minēts 52. zemsvītras piezīmē, 27. punkts).

55 — Direktīvas 92/12 preambulas pirmais apsvērums un Direktīvas 92/83 preambulas trešais apsvērums.

56 — Kādreizējie EKL 14. panta 2. punkts un EKL 23.–31. pants.

57 — Direktīvas 92/12 preambulas pirmais apsvērums.

58 — Šis princips kopš 1979. gada 20. februāra sprieduma lietā 120/78 *Rewe-Zentral*, saukta "Cassis de Dijon" (*Recueil*, 649. lpp., 14. punkts), judikatūrā par aprites brīvībām ir stingri nostiprinājies; skat., piemēram, 1998. gada 22. oktobra spriedumu lietā C-184/96 Komisija/Francija, sauktu "Gänsestopfleber" (*Recueil*, I-6197. lpp., 28. punkts).

59 — Savstarpējā atzīšana bija arī sprieduma lietā Itālija/Komisija (minēts 21. zemsvītras piezīmē) pamatā. Šajā lietā runa bija par to, kādos apstākļos dalibvalsts izņēmuma gadījumā var atteikties atzīt citu dalībvalstu piešķirto atbrīvojumu no nodokļiem.

60 — Skat. atkārtoti Direktīvas 92/12 preambulas ceturto apsvērumu.

61 — Šī atlīdzināšanas modeļa pamatā ir Direktīvas 92/83 27. panta 6. punktā paredzētā iespēja, kas paredz, ka akcīzes nodoklis alkoholam vispirms ir jāiekasē un tad saskaņā ar zināmiem nosacījumiem tas tiek atkal atmaksāts. Kulinārijā izmantojama alkohola gadījumā atlīdzināšana notiek tikai tad, ja alkohols patiešām ir ticis izmantots pārtikas produktu pagatavošanai.

62 — Šajā ziņā skat. Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta ievaddaļas formulējumu, kā arī preambulas divdesmit otro apsvērumu.

nodokļiem vai ļaunprātīga izmantošana [63], īpaši tādēļ, ka Direktīvas 92/83 27. panta piemērošanas jomā atbrīvojums no nodokļa ir noteikums un tā atteikums — izņēmums no šī noteikuma [64].

90. Vispārīgi apgalvojumi, ka attiecībā uz konkrētu izstrādājumu varētu notikt nodokļu nemaksāšana, apiešana un ļaunprātīga izmantošana, importēšanas dalībvalstīm nedod tiesības jau pašos pamatos atteikties atzīt izcelsmes dalībvalstī izstrādājumam piemēroto atbrīvojumu no akcīzes nodokļa [65]. Tas būtu pretrunā preču brīvai apritei un turklāt arī lojālas sadarbības dalībvalstu starpā principam.

91. Izskatāmajā lietā saskaņā ar iesniedzējtiesas konstatētajiem faktiem ir skaidrs, ka arestētais kulinārijā izmantojamais alkohols sāls un piparu piedevas dēļ nav izmantojams kā dzēriens. Ar saimnieciski rentabliem paņēmieniem sāls un piparu piedevu nevar atdalīt un arī alkoholu izstrādājumos nav iespējams pilnībā izolēt. Kā šajā sakarā norāda iesniedzējtiesa, nav nekādu pazīmju, ka sakarā ar tādu kulinārijā izmantojamu alkoholu, kāds ir pamata lietā aplūkojamais, būtu notikusi ļaunprātīga izmantošana. Tātad ar iespējamību, kas robežojas ar noteiktību, var secināt, ka arestētais kulinārijā izmantojamais alkohols arī faktiski saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktā noteikto tiek izmantots pārtikas produktu gatavošanai.

92. Tādējādi tādā gadījumā, kāds ir izskatāmajā lietā, trūkst konkrētu un objektīvi pierādāmu faktu, kas liecinātu, ka attiecīgie izstrādājumi izcelsmes dalībvalstī nepamatoti ir kvalificēti par neapliekamiem ar akcīzes nodokli vai atbrīvotiem no tā, vai ka attiecīgo izstrādājumu varētu izmantot pretēji atbrīvojuma no nodokļa mērķim un jēgai. Šādos apstākļos Lielbritānijas finanšu pārvaldes uzstājība maksāt akcīzes nodokli par attiecīgo kulinārijā izmantojamo alkoholu izrādās esam vien tīra formalitāte, kas nav faktiski pamatojama.

93. Tādējādi apkopojot uz ceturto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild šādi: izstrādājumiem, kuri to izcelsmes dalībvalstī ir laisti brīvā apritē kā neapliekami ar akcīzes nodokli vai no tā atbrīvoti, citā dalībvalstī, kurā tie ir ievesti komerciālos nolūkos, nedrīkst piemērot saskaņotā akcīzes nodokļa tiesisko regulējumu,

63 — Iepriekš 21. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Itālija/Komisija, 52. punkts; šajā pašā sakarā — kaut arī par citu tēmu — 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp., 75. punkts) un 2005. gada 7. jūlija spriedums lietā C-147/03 Komisija/Austrija (Krājums, I-5969. lpp., 68. punkts).

64 — Šajā sakarā — attiecībā uz Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu — spriedums lietā Itālija/Komisija (minēts 21. zemsvītras piezīmē, 50. punkts) un spriedums *Profisa,* (minēts 49. zemsvītras piezīmē, 18. punkts).

65 — Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tikai no tiesību normu vai nodokļu sistēmas iespēju izmantošanas vien nevar secināt, ka ir notikusi ļaunprātīga izmantošana; skat., piemēram, 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 36. un 37. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp., 61. punkts) un 2007. gada 30. janvāra spriedumu lietā C-150/04 Komisija/Dānija (Krājums, I-1163. lpp., 58. punkts).

ja vien šādai rīcībai nav konkrēta un objektīvi pierādāma pamatojuma,

— ka izcelsmes dalībvalstī neapliekamība ar akcīzes nodokli vai atbrīvojums no tā ir prezumēts prettiesiski

vai

— ja izstrādājumi, kuri izcelsmes dalībvalstī no akcīzes nodokļa ir atbrīvoti saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktu, varētu tikt izmantoti citiem mērķiem nekā šajā normā minētie.

3) Savienības tiesību prasības attiecībā uz atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, kas izpaužas kā nodokļa atmaksāšana (otrais prejudiciālais jautājums)

94. Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas būtībā noskaidrot, kādas Savienības tiesību prasības ir piemērojamas Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa ieviešanai valsts tiesībās, ja attiecīgā dalībvalsts izšķiras par labu Direktīvas 92/83 27. panta 6. punktā paredzētajam atmaksāšanas modelim.

95. Šī jautājuma konteksts ir tāds, ka par kulinārijā izmantojamu alkoholu samaksātā akcīzes nodokļa atmaksāšana saskaņā ar Lielbritānijas tiesisko regulējumu ir iespējama tikai saskaņā ar ļoti šauriem *FA 1995* 4. pantā paredzētiem nosacījumiem, par kuriem iesniedzējtiesa saistībā ar savu otro jautājumu īpaši ir izcēlusi šos:

— kulinārijā izmantojamais alkohols ir faktiski jāizlieto kā piedeva pārtikas produktu izgatavošanā (*FA 1995* 4. panta 1. punkta a) apakšpunkts, lasot kopā ar šī panta 2. punkta c) apakšpunktu);

— atmaksāšanas pieteikumu var iesniegt tikai tās personas, kuras kulinārijā izmantojamo alkoholu pašas ir izlietojušas kā piedevu pārtikas produktu izgatavošanā vai kuras kā vairumtirgotāji pārdod šos produktus (*FA 1995* 4. panta 3. punkta a) un b) apakšpunkts);

— atmaksāšanas prasījumus var izvirzīt, vēlākais, četru mēnešu laikā pēc kulinārijā izmantojamā alkohola pārstrādes (*FA 1995* 4. panta 5. punkta a) apakšpunkts);

— atmaksas summai ir jābūt vismaz GBP 250 (*FA 1995* 4. panta 5. punkta b) apakšpunkts).

96. Vispirms ir jāatgādina, ka dalībvalstis saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 6. punktu atbrīvojumus no saskaņotā akcīzes nodokļa drīkst īstenot, paredzot akcīzes nodokļa atmaksāšanu [66].

97. Akcīzes nodokļa atmaksāšanas mehānisma izstrāde ir dalībvalstu ziņā. Tas izriet, pirmkārt, no procesuālās autonomijas principa un, otrkārt, no Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta ievadfrāzes ("Dalībvalstis atbrīvo [..] saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka [..]"). Tomēr šajā procesā ir jāievēro arī vienlīdzīguma un efiktivitātes principi [67].

98. Izskatāmajā lietā nav apstākļu, kas liecinātu par mazāk izdevīgu saskaņotā akcīzes nodokļa atmaksāšanas režīmu gadījumos, kas regulēti Savienības tiesībās, salīdzinot ar citu, vienīgi valsts tiesībās regulētu akcīzes nodokļu atmaksāšanu. Tādējādi nerodas problēmas ar *vienlīdzīguma principa* ievērošanu.

99. Tomēr sīkāk ir jāizpēta, vai *FA 1995* 4. pantā paredzētie atmaksāšanas nosacījumi ir saderīgi ar *efektivitātes principu*. Atbilstoši šim principam akcīzes nodokļa atmaksāšana nedrīkst būt praktiski neiespējama vai pārlieku apgrūtināta [68]. Turklāt jāņem vērā arī Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru atmaksāšanas noteikumiem ir jākalpo "pareizai un tūlītējai" atbrīvojumu no akcīzes nodokļa piemērošanai, kā arī jānovērš "nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu".

100. Fakts, ka kulinārijā izmantojamais alkohols saskaņā ar *FA 1995* 4. pantu faktiski ir jāizlieto pārtikas produktu izgatavošanā, pats par sevi vēl nav pretrunā Savienības tiesību prasībām. Direktīvas 92/83 27. panta 6. punktā minētā atmaksāšanas modeļa izpratnē faktiski visa jēga jau ir apstāklī, ka atmaksājamais akcīzes nodoklis attiecas uz alkoholu, kurš jau ir ticis izmantots kā piedeva pārtikas produktu izgatavošanai.

66 — Skat. arī Direktīvas 92/83 preambulas astoņpadsmito apsvērumu.

67 — Pastāvīgā judikatūra; no vairākiem dažādos kontekstos pasludinātiem spriedumiem skat. it īpaši 1980. gada 27. marta spriedumu lietā 61/79 *Denkavit italiana* (*Recueil*, 1205. lpp., 22.–25. punkts), 1983. gada 9. novembra spriedumu lietā 199/82 *San Giorgio* (*Recueil*, 3595. lpp., 12. punkts), 1998. gada 15. septembra spriedumu lietā C-231/96 *Edis* (*Recueil*, I-4951. lpp., 34. punkts), 2005. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-291/03 *MyTravel* (Krājums, I-8477. lpp., 17. punkts) un 2010. gada 26. janvāra spriedumu lietā C-118/08 *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (Krājums, I-635. lpp., 31. punkts).

68 — Skat. vēlreiz 67. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus lietās *San Giorgio* (12. punkts), *Edis* (34. punkts) un *MyTravel* (17. punkts); šajā pašā ziņā skat. 2008. gada 15. aprīļa spriedumu lietā C-268/06 *Impact* (Krājums, I-2483. lpp., 46. punkts) un 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-63/08 *Pontin* (Krājums, I-10467. lpp., 43. punkts).

101. Tikai importēta kulinārijā izmantojamā alkohola gadījumā importēšanas dalībvalsts iestādēm, kā jau minēts [69], ir jāatzīst izcelsmes dalībvalstī jau piešķirts atbrīvojums no nodokļa. Tiktāl tās nevar pieprasīt, lai akcīzes nodoklis tiktu vispirms samaksāts un tad — pēc izmantošanas kulinārijā — tiktu pieprasīta tā atmaksāšana.

102. Katrā ziņā tāda tiesiskā regulējuma, kāds ir *FA 1995* 4. pants, gadījumā ir problēma, ka saskaņā ar to nav atlīdzināmas akcīzes nodokļa summas, kuras ir mazākas par GBP 250. Šo minimālo summu finanšu pārvalde savukārt var vēl paaugstināt (*FA 1995* 4. panta 5. punkta b) apakšpunkts un 6. punkts).

103. Savienības tiesībās principā nav izslēgts, ka dalībvalsts var neatmaksāt nenozīmīgas summas. Tomēr atšķirībā no pievienotās vērtības nodokļa jomas [70] Direktīvā 92/83 šāda iespēja nav paredzēta. Pat ja vēlētos pieņemt, ka nenozīmīgu summu robežas var noteikt arī bez konkrētas norādes direktīvā, tomēr summu GBP 250 apmērā nekādā gadījumā nevar uzskatīt par nenozīmīgu [71]. Runa drīzāk var būt par summu, kura nepārprotami ir zemāka par jebkādu iedomājamu *de-minimis* robežu.

104. Tam vēl pievienojas apstāklis, ka *FA 1995* 4. pantā paredzētā nenozīmīgās summas robeža ir piesaistīta nosacījumam par to personu loku, kuras var iesniegt pieteikumus, kā arī salīdzinoši īsajam pieteikuma iesniegšanas termiņam. Šīs regulējuma detaļas — minimālā summa, pieteikuma iesniegšanas termiņš un ierobežotais pieteikuma iesniedzēju loks — savstarpēji pastiprina tā iedarbību.

105. Kā uzskatāmi tiesas sēdē ir norādījusi *Repertoire Culinaire*, saskaņā ar Lielbritānijā 2002. gadā spēkā esošo akcīzes nodokļa likmi [72] triju mēnešu laikā būtu jāizlieto vismaz 215 pudeles kulinārijā izmantojamā vīna, lai sasniegtu minimālo summu GBP 250 apmērā, kas nepieciešama, lai pieprasītu akcīzes nodokļa atmaksāšanu atbilstoši *FA 1995* 4. pantam. Attiecībā uz šiem datiem neviens lietas dalībnieks neiebilda.

69 — Skat. manus apsvērumus sakarā ar ceturto prejudiciālo jautājumu (šo secinājumu 81.–93. punkts).

70 — Skat. Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) attiecībā uz priekšnodokļa atmaksāšanu un atskaitīšanu.

71 — 2002. gada 16. jūlijā, dienā, kad tika arestēts attiecīgais kulinārijā izmantojamais alkohols, šī summa atbilda EUR 388; 2010. gada 10. jūnijā, dienā, kad notika tiesas sēde šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā, tie bija EUR 302.

72 — *Repertoire Culinaire* atsaucas uz laika posmu pirms 2002. gada 27. aprīļa, kurā atbilstoši šī uzņēmuma sniegtajām ziņām tas ir iesniedzis lielāko daļu akcīzes nodokļa atmaksāšanas pieteikumu.

106. Kaut arī šo datu pareizību var pārbaudīt pati iesniedzējtiesa, no tiem bez grūtībām ir secināms, ka Apvienotajā Karalistē 27. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no akcīzes nodokļa izmantot var tikai kulinārijā izmantojamā alkohola vairumpatērētāji. Lielākajai daļai restorānu un tamlīdzīgu iestāžu, kurās kulinārijā izmantojamais alkohols tiek lietots retāk un katrā ziņā nelielos daudzumos, gatavojot ēdienus, ņemot vērā Lielbritānijas stingro atmaksāšanas tiesisko regulējumu praktiski ir liegta iespēja izmantot atbrīvojumu no akcīzes nodokļa.

107. Vēl ir jānorāda, ka *FA 1995* 4. panta 3. punktā tiesības iesniegt pienākumu par akcīzes nodokļa atmaksāšanu ir vienīgi tām personām, kuras kulinārijā izmantojamo alkoholu pārtikas produktu pagatavošanai ir izlietojušas pašas vai kuras nodarbojas ar šo pārtikas produktu vairumtirdzniecību. Tādējādi tiesību iesniegt pieteikumu nav tādam vairumtirgotājam kā *Repertoire Culinaire*, kurš tikai pārdod minēto kulinārijā izmantojamo alkoholu pašu, bet ne ar to pagatavotos pārtikas produktus.

108. Kopumā tāda tiesiskā regulējuma kā *FA 1995* 4. pants rezultātā saistošais atbrīvojums no akcīzes nodokļa Direktīvas 27. panta 1. punkta f) apakšpunkta nozīmē zaudē jebkādu jēgu. Tas ir pretrunā Savienības tiesību prasībai, ka dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem ir jāveicina pareiza un vienkārša atbrīvojumu no nodokļiem piemērošana (Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkts). Arī princips, ka Direktīvas 92/83 27. panta piemērošanas jomā atbrīvojums no nodokļa ir noteikums, bet tā atteikums — izņēmums no šī noteikuma [73], tiek pavērsts pilnīgi pretēji.

109. Protams, dalībvalstis, izstrādājot valsts tiesisko regulējumu par atbrīvojumu no akcīzes nodokļa vai tā atmaksāšanu, var ņemt vērā arī nepieciešamību novērst nodokļa nemaksāšanu, izvairīšanos no nodokļa maksāšanas vai ļaunprātīgu izmantošanu [74]. Tomēr, kā jau tika minēts, atbrīvojuma no akcīzes nodokļa vai tā atmaksāšanas atteikuma

73 — Skat. vēlreiz — attiecībā uz Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu —spriedumu lietā Itālija/Komisija (minēts 21. zemsvītras piezīmē, 50. punkts) un spriedumu lietā *Profisa* (minēts 49. zemsvītras piezīmē, 18. punkts).

74 — Šajā ziņā skat. Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta ievaddaļas formulējumu un šīs direktīvas preambulas divdesmit otro apsvērumu.

gadījumā ir jāpastāv konkrētiem un objektīvi pierādāmiem faktiem saistībā ar ļaunprātīgu izmantošanu. Tas saskaņā ar visu Tiesas rīcībā esošo informāciju uz šajā lietā aplūkojamo kulinārijā izmantojamo alkoholu nav attiecināms. Tāds tiesiskais regulējums, kurā atmaksāšanas pieteikumu iesniegšanai ir paredzēts salīdzinoši īss termiņš, atbilstoši kuram netiek atlīdzinātas summas, kas mazākas par GBP 250, un saskaņā ar kuru kulinārijā izmantojama alkohola vairumtirgotājiem principā tiek liegtas tiesības uz akcīzes nodokļa atmaksāšanu, nepārprotami pārsniedz ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanas mērķa sasniegšanai vajadzīgo.

110. Tādējādi apkopojot uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild šādi:

tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā akcīzes nodokļa par kulinārijā izmantojamu alkoholu atmaksāšanas pieteikumu iesniegšanai ir paredzēts salīdzinoši īss termiņš, atbilstoši kuram netiek atlīdzinātas summas, kas mazākas par GBP 250, un saskaņā ar kuru kulinārijā izmantojama alkohola vairumtirgotājiem tiek liegtas tiesības uz akcīzes nodokļa atmaksāšanu, ir pretrunā Direktīvas 92/83 27. panta 1. punktam un efektivitātes principam.

VI — Secinājumi

111. Ņemot vērā minētos apsvērumus, es Tiesai ieteiktu uz Apvienotās Karalistes *First-Tier Tribunal* (*Tax*) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

"1) vīns un portvīns, kuriem mērķa tos padarīt par kulinārijā izmantojamu vīnu un portvīnu dēļ ir pievienota tik daudz sāls un piparu, ka tie kā dzērieni nav baudāmi, neietilpst Direktīvas 92/83 20. panta pirmajā ievilkumā paredzētajā etilspirta jēdzienā;

2) kulinārijā izmantojams alkohols, kurš ir apliekams ar saskaņoto akcīzes nodokli alkoholam un alkoholiskajiem dzērieniem, atbilstoši Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktam ir atbrīvojams no minētā nodokļa;

3) izstrādājumiem, kuri to izcelsmes dalībvalstī ir laisti brīvā apritē kā neapliekami ar akcīzes nodokli vai no tā atbrīvoti, citā dalībvalstī, kurā tie ir ievesti komerciālos nolūkos, nedrīkst piemērot saskaņotā akcīzes nodokļa tiesisko regulējumu, ja vien šādai rīcībai nav konkrēta un objektīvi pierādāma pamatojuma,

— ka izcelsmes dalībvalstī neapliekamība ar akcīzes nodokli vai atbrīvojums no tā ir prezumēts prettiesiski

vai

— ja izstrādājumi, kuri izcelsmes dalībvalstī no akcīzes nodokļa ir atbrīvoti saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunktu, varētu tikt izmantoti citiem mērķiem nekā šajā normā minētie;

4) tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā akcīzes nodokļa par kulinārijā izmantojamu alkoholu atmaksāšanas pieteikumu iesniegšanai ir paredzēts salīdzinoši īss termiņš, atbilstoši kuram netiek atlīdzinātas summas, kas mazākas par GBP 250, un saskaņā ar kuru kulinārijā izmantojama alkohola vairumtirgotājiem tiek liegtas tiesības uz akcīzes nodokļa atmaksāšanu, ir pretrunā Direktīvas 92/83 27. panta 1. punktam un efektivitātes principam."