GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA, pateikta 2010 m. liepos 15 d.[1]

I — Įžanga

1. Vyno naudojimo maisto gamyboje tradicijos Europoje siekia tūkstančius metų. Sakoma, kad dar romėnų kulinaras Markas Gavijus Apicijus (Marcus Gavius Apicius)[2], kuriam priskiriama viena iš pirmųjų kulinarijos knygų[3], savo padažuose naudojo vyną[4].

2. Tačiau ginčas nagrinėjamoje byloje kilo ne visai dėl vyno maisto gamyboje tinkamo naudojimo. Pagrindinės bylos šalys netgi tiesiogiai sutaria tarpusavyje, kad tinkamai naudojant vyną pagal tradicinį receptą (pavyzdžiui, ruošiant jautieną burgundiškai arba *Bœuf Bourgignon*) alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, galutiniame produkte yra ne didesnė kaip 5 % tūrio.

3. Iš tiesų šios procedūros dėl prejudicinio sprendimo priėmimo dalykas – tai klausimas, ar vien maisto produktų gamybai skirtas vynas, portveinas ir konjakas yra apmokestinami pagal Europos Sąjungos teisę suderintu alkoholio ir alkoholinių gėrimų akcizu, taip pat, ar jie turėtų būti atleidžiami nuo šio akcizo, ir, jei atleidžiami, tai kokiomis sąlygomis. Nepanašu, kad šiuo požiūriu valstybių narių praktika būtų vienoda.

4. Maisto produktų gamybai skirtas vynas, portveinas ir konjakas, nagrinėjami šioje byloje, yra tokie alkoholiniai gėrimai, į kuriuos gamintojas pridėjo druskos ir pipirų, todėl pagal savo paskirtį jie gali būti naudojami tik ruošiant maistą ir yra netinkami gerti. Tačiau Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius[5] laikosi nuomonės, kad šie produktai yra apmokestinami alkoholio akcizu. Todėl jis sulaikė vilkiką su maisto produktų gamybai skirtu vynu, portveinu ir konjaku (toliau – maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai), kurie buvo importuojami į Jungtinę Karalystę iš Prancūzijos ir skirti Londono

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Manoma, kad Markas Gavijus Apicijus gyveno senovės Romoje I amžiuje po Kr. Plinijus Vyresnysis savo veikale „Gamtos istorija“ („*Naturalis Historia*“) jį apibūdina kaip didžiausią išlaidūną ir rajūną (*nepotum omnium altissimus gurges*; žr. Plinijus, *Nat. hist.* 10, 133), gimusį visokeriopoje prabangoje (*ad omne luxus ingenium natus*; žr. Plinijus, *Nat. hist.* 9, 66).

3 — „Apie kulinarijos meną“ („*De re coquinaria*“). Tačiau iki mūsų išlikusioje versijoje šį rinkinį sudarantys receptai greičiausia yra iš III ar IV amžiaus po Kr., taigi vargu ar Apicijus galėjo būti jų autorius.

4 — Žr., pavyzdžiui, Apicijui priskiriamą receptą *ius in elixam omnem* (padažas bet kokiems virtiems patiekalams): „*De re coquinaria*“, VII knyga, VI skyrius.

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

didmenininkui *Repertoire Culinaire Ltd* ir už kuriuos nebuvo sumokėtas akcizas. Dabar *Repertoire Culinaire* ginčijasi su Jungtinės Karalystės valdžios institucijomis dėl minėtų prekių grąžinimo.

5. Nagrinėjamos bylos rezultatas faktiškai atrodytų esantis akivaizdus, nes Teisingumo Teismas Sprendime *Gourmet Classic*[6] jau yra patvirtinęs prievolę sumokėti akcizą už maisto produktų gamybai skirtą vyną. Tačiau Teisingumo Teismas yra tiesiogiai prašomas iš naujo apsvarstyti savo vertinimą, pateiktą minėtame sprendime, ir kai kuriais atžvilgiais jį išplėsti.

II — Teisinis pagrindas

A — *Europos Sąjungos teisė*

6. Kiek tai susiję su Europos Sąjungos teise, teisinis pagrindas šioje byloje yra 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole[7] ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo[8]. Be to, šios bylos sprendimui yra svarbios kai kurios dalys iš vadinamosios Kombinuotosios nomenklatūros.

1. Direktyva 92/12

7. Pagal Direktyvos 92/12 bendrąsias nuostatas, be kita ko, nustatoma valstybė narė, kurioje akcizas tampa mokėtinas už akcizu apmokestinamus produktus, taip pat momentas, kada šis akcizas tampa mokėtinas. Šiuo požiūriu Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Akcizas tampa mokėtinu, kai produktai išleidžiami vartojimui <...>“.

8. Atitinkamos Direktyvos 92/12 7 straipsnio dalys yra suformuluotos taip:

„1. Jeigu akcizais apmokestinami produktai, kurie jau buvo išleisti vartojimui vienoje valstybėje narėje, komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje, tuomet akcizas turi būti sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje šie produktai yra laikomi.

6 — 2008 m. birželio 12 d. Sprendimas *Gourmet Classic*, C-458/06, Rink. p. I-4207.

7 — OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179.

8 — OL L 316, 1992, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206.

2. Šiuo tikslu, nepažeidžiant 6 straipsnio, kai vienoje valstybėje narėje jau išleisti vartojimui, kaip apibrėžta 6 straipsnyje, produktai pristatomi, skirti pristatyti ar naudojami kitoje valstybėje narėje savarankiška ūkine veikla besiverčiančio prekybininko verslo reikmėms arba viešųjų įstaigų reikmėms, akcizas turi būti sumokėtas toje kitoje valstybėje narėje.

<...>“

2. Direktyva 92/83

9. Direktyvos 92/83 V skirsnyje, t. y. 19–23 straipsniuose, įtvirtintos nuostatos, reglamentuojančios etilo alkoholio apmokestinimą. Šiuo požiūriu direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės apmokestina etilo alkoholį <...> akcizu pagal šios direktyvos nuostatas.“

10. Direktyvos 92/83 20 straipsnis suformuluotas taip:

„Šioje direktyvoje terminas „etilo alkoholis“ apima:

— visus produktus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 % ir kurie yra priskiriami KN 2207 ir 2208 kodams, net tais atvejais, kai šie produktai yra produkto, priskirtino kitam KN skirsniui, sudedamoji dalis,

— produktus, priskiriamus KN 2204, 2205 ir 2206 kodams, ir kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 22 %,

— geriamojo spirito turinčius produktus nepriklausomai nuo to, ar tai mišinys, ar ne.“

11. Direktyvos 92/83 27 straipsnis – tai viena iš VII skirsnio nuostatų, susijusi su atleidimu nuo mokesčio; jos atitinkamos dalys skamba taip:

„1. Valstybės narės atleidžia <...> produktus, kuriems taikoma ši direktyva, nuo suderintų

akcizų tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti, kad tais atleidimais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti ir išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo:

<...>

e) kai jie yra vartojami kvapiųjų medžiagų, vartojamų ruošiant maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų [maisto produktus ir nealkoholinius gėrimus], gamybai, kai tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %;

f) kai jie yra vartojami kaip sudedamoji pusgaminių dalis maisto produktų, kurie gali būti pripildomi arba kaip nors kitaip reikalingi alkoholio, gamyboje, su sąlyga, kad kiekvienu atveju alkoholio kiekis neviršija 8,5 litrų šimte kilogramų produkto šokolado pramonėje ir 5 gryno alkoholio litrų šimte kilogramų kitų produktų.

<...>

6. Valstybės narės gali nevaržomos patvirtinti pirmiau minėtą atleidimą nuo mokesčių, grąžindamos sumokėtą akcizą.“

3. Kombinuotoji nomenklatūra

12. Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN)[9] 2204–2208 pozicijos, nurodytos Direktyvos 92/83 20 straipsnyje, sudaro dalį KN 22 skirsnio („Nealkoholiniai ir alkoholiniai gėrimai bei actas“) ir apima šiuos produktus:

„2204	Vynas iš šviežių vynuogių <...>
2204 10	— Putojantys vynai
<…>	
2204 21	— Kiti vynai <…> induose, kurių talpa ne didesnė kaip 2 litrai
<…>	
	— — — — — Kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, ne didesnė kaip 15 % tūrio
<...>	
	— — — — — — — Baltieji

9 — KN yra išdėstyta 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382) I priede. Byloje aktuali KN redakcija, galiojusi Direktyvos 92/83 priėmimo metu, t. y. 1992 m. spalio 19 d. (žr. Direktyvos 92/83 preambulės ketvirtą konstatuojamąją dalį); šią redakciją sąlygojo 1991 m. liepos 26 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2587/91 (OL L 259, 1991, p. 1); ji įsigaliojo 1992 m. sausio 1 dieną.

<...>		2207	Nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, ne mažesnė kaip 80 % tūrio; denatūruotas etilo alkoholis ir kiti denatūruoti bet kurio stiprumo spiritai:
	— — — — — — — Kiti		
<…>			
		2207 10 00	— Nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, ne mažesnė kaip 80 % tūrio
	— — — — — Kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, didesnė kaip 15 % tūrio, bet ne didesnė kaip 22 % tūrio:	2207 20 00	— Denatūruotas etilo alkoholis ir kiti denatūruoti spiritai, bet kurio stiprumo
2204 21 89	— — — — — — — Portveinas	2208	Nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, mažesnė kaip 80 % tūrio; spiritai, likeriai ir kiti spiritiniai gėrimai; sudėtiniai alkoholiniai preparatai, vartojami gėrimų gamyboje:
<…>			
2205	Vermutai ir kiti vynai iš šviežių vynuogių, aromatizuoti augalais arba aromatinėmis medžiagomis <…>	2208 20	— Spiritai, pagaminti distiliuojant vynuogių vyną arba vynuogių išspaudas
<...>			— — Ne didesnės kaip 2 litrų talpos induose:
2206	Kiti fermentuoti gėrimai (pavyzdžiui, sidras, kriaušių sidras, midus); fermentuotų gėrimų mišiniai, taip pat fermentuotų gėrimų ir nealkoholinių gėrimų mišiniai, nenurodyti kitoje vietoje <…>	2208 20 12	— — — — Konjakas *(cognac)*
		<…>	
			— — Nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, ne mažesnė kaip 80 % tūrio, induose, kurių talpa
<…>			

2208 90 91	— — — Ne didesnė kaip 2 litrai	2103 90	— Kiti
<...>		<…>	
2209	Actas <...>	2103 90 90	— — Kiti
<...>“		<…>“	

13. KN 22 skirsnio pradžioje, dalyje, pavadintoje „Pastabos“, be kita ko, nurodyta:

„1. Šiame skirsnyje neklasifikuojami:

a) šio skirsnio produktai (išskyrus klasifikuojamus 2209 pozicijoje), paruošti vartoti kulinarijoje ir todėl turintys pavidalą, dėl kurio netinka vartoti kaip gėrimai (dažniausiai 2103 pozicija) <...>“

14. Papildomai reikėtų nurodyti KN 2103 poziciją, kuri yra KN 21 skirsnyje („Įvairūs maisto produktai“) ir apima šias prekes:

„2103 Padažai ir jų pusgaminiai (koncentratai); sumaišyti uždarai ir sumaišyti pagardai; garstyčių miltai ir rupiniai bei paruoštos garstyčios:

<…>

B — *Nacionalinė teisė*

15. Aktuali Jungtinės Karalystės teisės nuostata yra įtvirtinta *Finance Act 1995* (toliau – FA 1995)[10] 4 straipsnio 4 dalyje. Šia nuostata, kuri, bylos šalių teigimu, buvo priimta įgyvendinant Direktyvą 92/83, nustatoma akcizo už apmokestinamus alkoholinius gėrimus grąžinimo tvarka. Ji suformuluota taip:

„Alkoholio, esančio maisto produktų sudėtine dalimi, atleidimas nuo akcizo

1. Nepažeidžiant kitų šio straipsnio nuostatų, jeigu asmuo pateikia *Commissioners* pakankamai įrodymų, kad akcizu apmokestinami alkoholiniai gėrimai, už kuriuos sumokėtas akcizas, buvo:

10 — 1995 m. Finansų įstatymas.

a) panaudoti kaip sudedamosios dalys gaminant produktus, išvardytus šio straipsnio 2 dalyje <...>

<...>

jis turi teisę reikalauti, kad *Commissioners* grąžintų jo sumokėtą akcizą.

2. Šioje dalyje vardijami produktai:

<...>

c) <…> žmogaus vartojimui skirti maisto produktai, kai 100 kg produkto yra ne daugiau kaip 5 litrai alkoholio.

3. Pagal šį straipsnį akcizas už alkoholinius gėrimus grąžinamas tik tam asmeniui, kuris:

a) panaudojo alkoholinį gėrimą kaip sudedamąją dalį gamindamas produktus, išvardytus šio straipsnio 2 dalyje, arba perdirbo į actą;

b) tiekia produktus, išvardytus šio straipsnio 2 dalyje, arba actą;

c) pagamino atitinkamą produktą arba actą didmeniniam tiekimui;

d) pateikia prašymą grąžinti akcizą pagal toliau šiame straipsnyje išdėstytas taisykles; ir

e) pateikia *Commissioners* pakankamai įrodymų, kad įvykdytos a–c punktuose nurodytos sąlygos, taip pat, kad nėra prašoma grąžinti akcizą, kuris buvo grąžintas arba atlygintas dar iki prašymo pateikimo.

4. Prašymas grąžinti akcizą pagal šį straipsnį pateikiamas tokia forma ir būdu, taip pat jame pateikiami tokie duomenys, kuriuos *Commissioners* nurodys bendrai arba konkrečiu atveju.

5. Išskyrus *Commissioners* daromas išimtis, asmuo gali pateikti prašymą grąžinti akcizą pagal šį straipsnį tik jeigu:

a) prašymas pateikiamas dėl akcizo už alkoholinius gėrimus, kurie buvo panaudoti gaminant maisto produktus, arba perdirbti į actą per trijų mėnesių laikotarpį, pasibaigusį ne anksčiau kaip prieš mėnesį prieš pateikiant prašymą; ir

b) prašoma grąžinti suma yra ne mažesnė nei 250 (GBP).

6. *Commissioners* savo sprendimu gali laikinai padidinti 5 dalies b punkte nurodytą sumą <...>

<…>“

III — Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla

16. *Repertoire Culinaire Ltd.* užsiima didmenine maisto produktų prekyba Londone.

17. 2002 m. liepos 10 d. vilkikas su priekaba buvo sulaikytas Jungtinės Karalystės muitinės pareigūnų jų muitinės kontrolės zonoje[11], Coquelles, Prancūzijoje. Patikrinus transporto priemonę, joje aptikti padėklai su baltuoju ir raudonuoju vynu, portveinu ir konjaku, kurie buvo skirti *Repertoire Culinaire*. Iš viso buvo aptikta:

— 5 padėklai, kurių kiekviename buvo po 70 dėžių baltojo vyno (kurio tūrinė alkoholio koncentracija 11 %), o kiekvienoje dėžėje – po 8 litrus vyno, iš viso 2 800 litrų baltojo vyno,

— 5 padėklai su tokiu pačiu raudonojo vyno kiekiu (kurio tūrinė alkoholio koncentracija 11 %),

— 1 padėklas, kuriame buvo 20 dėžių portveino (kurio tūrinė alkoholio koncentracija 19 %), o kiekvienoje dėžėje – po 8 litrus portveino, iš viso 160 litrų portveino, ir

— 10 dėžių, kurių kiekvienoje buvo po 8 litrus konjako (kurio tūrinė alkoholio koncentracija 40 %), t. y. iš viso 80 litrų konjako.

18. Tolesni tyrimai parodė: konjako pakuotės buvo pažymėtos žodžiais „netinkama gerti“, o „sudedamųjų dalių“ jame buvo 1 %; vyne sudedamųjų dalių buvo 2 %; ant portveino nebuvo etiketės, rodančios sudedamąsias

11 — *United Kingdom Customs Control Zone.*

dalis. Be to, tiekėjo iš Prancūzijos sąskaitose, skirtose *Repertoire Culinaire*, kiekvienam produktui buvo nurodyta, kad prekės yra „salé-poivré“[12], o taikytinas muitų kodas – 2103 90 90 89[13].

19. Pagrindinės bylos šalys sutaria, kad pakrautosios prekės buvo maisto produktų gamybai skirtas vynas, portveinas ir konjakas, t. y. vynas, portveinas ir konjakas, į kuriuos gaminant kiekvienu atveju buvo pridėta druskos ir pipirų. Pridėjus druskos ir pipirų produktai tampa nebetinkami gerti[14], tačiau gali būti naudojami kulinarijoje. Dėl ekonominių sumetimų nebūtų protinga priešingu maišymui procesu mėginti atskirti druską ir pipirus arba visiškai išskirti produktuose esantį alkoholį.

20. Maisto produktų gamybai skirtas vynas pagamintas iš vyno, kuris gaunamas vien fermentacijos būdu. Bylos šalys sutaria, kad maisto produktų gamybai skirtą vyną naudojant kaip sudedamąją dalį pagal tradicinį receptą, visada gaunamas galutinis produktas, kuriame tūrinė alkoholio koncentracija yra mažesnė kaip 5 %.

21. Jungtinės Karalystės muitinė sulaikė visas prekes dėl to, kad nebuvo lydimojo administracinio dokumento[15] ir nepateikta įrodymų, kad buvo apskaičiuotas Jungtinėje Karalystėje mokėtinas akcizas. 2002 m. liepos 16 d. prekės buvo sulaikytos kaip konfiskuotinos. *Repertoire Culinaire* pareikalavo grąžinti prekes, tačiau tai buvo atsisakyta padaryti. *Repertoire Culinaire* pateikus prieštaravimą, 2002 m. spalio 17 d. sprendime, peržiūrėjus faktines aplinkybes, atsisakymas grąžinti prekes buvo patvirtintas. Šio sprendimo pagrindas buvo tas, kad už prekes, t. y. alkoholį, Jungtinėje Karalystėje kilo prievolė sumokėti akcizą[16].

22. 2002 m. lapkričio 4 d. *Repertoire Culinaire* pateikė apeliacinį skundą dėl sprendimo peržiūrėjimo. Šiuo metu byla nagrinėjama *First-Tier Tribunal (Tax)*[17], kuris pateikė šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

IV — Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procedūra Teisingumo Teisme

23. 2009 m. balandžio 24 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2009 m. gegužės

12 — „Su druska ir pipirais“.

13 — Krovinio siuntėjo darbuotojas buvo nurodęs kitokį muitų kodą, t. y. „2103 90 90 59“, tačiau greičiausia tai buvo klaida, nes tokio kodo nėra.

14 — Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad per administracinę procedūrą buvo pateikti dokumentai, rodantys, jog vynas tapo netinkamas gerti, į vieną jo litrą pridėjus 10 gramų druskos ir 10 gramų pipirų.

15 — *Accompanying Administrative Document* (AAD).

16 — 2002 m. liepos 18 d. buvo išduoti du pranešimai apie mokėtiną akcizo mokestį: vienas – dėl 53 853 GBP sumos už parduotas prekes, o kitas – dėl 5 884 GBP sumos už turimas prekes. Londono Apeliacijos ir peržiūros grupė (*London Appeals and Reconsiderations Team*) patvirtino šiuos apskaičiavimus 2002 m. rugsėjo 27 dieną.

17 — Mokesčių tribunolas.

8 d., *First-Tier Tribunal (Tax)* sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl tokių keturių klausimų:

„1. Ar maisto produktų gamybai skirtam vynui ir maisto produktų gamybai skirtam portveinui taikytinas akcizas pagal Direktyvą 92/83/EEB valstybėje narėje, į kurią importuojama, remiantis tuo, kad jie patenka į „etilo alkoholio“ apibrėžtį pagal Direktyvos 92/83/EEB 20 straipsnio pirmą įtrauką?

2. Ar neprieštaraujama valstybių narių įsipareigojimui įgyvendinti Direktyvos 92/83/EEB 27 straipsnio 1 dalies f punkte, skaitomame kartu su 27 straipsnio 6 dalimi ir (arba) su EB 28 straipsniu, numatytą atleidimą nuo mokesčio, ir (arba) tiesioginiam tų įsipareigojimų poveikiui ir (arba) vienodo požiūrio ir proporcingumo principams, kai atleidimą nuo mokesčio maisto produktų gamybai skirto vyno, portveino ir konjako atžvilgiu taikyti leidžiama tik tais atvejais, kai alkoholiniai gėrimai buvo panaudoti kaip sudedamoji dalis, o galimybė prašyti taikyti atleidimą nuo mokesčio suteikiama tik tiems asmenims, kurie naudojo alkoholinius gėrimus kaip produktų sudedamąsias dalis, ir (arba) tiems asmenims, kurie užsiima didmenine tokių produktų prekyba, ir (arba) jie pagamino tokius produktus tokio verslo tikslais su sąlyga, kad prašymai pateikiami per bendrą keturių mėnesių nuo mokesčio sumokėjimo dienos laikotarpį, o grąžinama suma negali būti mažesnė nei 250 (GBP)?

3. Ar maisto produktų gamybai skirtą vyną ir portveiną, jeigu jiems taikytini mokesčiai pagal Direktyvos 92/83/EEB 20 straipsnio pirmą įtrauką, ir (arba) šiame skunde nagrinėjamą maisto produktų gamybai skirtą konjaką reikėtų laikyti produktais, kurie atleidžiami nuo akcizo nuo pagaminimo momento pagal (Direktyvos 92/83/EEB) 27 straipsnio 1 dalies f punktą (arba alternatyviai pagal 27 straipsnio 1 dalies e punktą)?

4. Atsižvelgiant į (EB) 10 ir 28 straipsnius, koks poveikis daromas (jei iš viso daromas) valstybių narių įsipareigojimams pagal Direktyvos 92/83/EEB (20 straipsnį ir 27 straipsnio 1 dalies f punktą arba alternatyviai pagal 27 straipsnio 1 dalies e punktą), jei valstybė narė gamintoja maisto produktų gamybai skirtą vyną, portveiną ir konjaką pašalina iš akcizais apmokestinamų prekių gabenimo sistemos pagal <...> Direktyvą 92/12/EEB <...> ir taip užtikrina jų laisvą judėjimą Europos Sąjungoje?“

24. Byloje Teisingumo Teisme *Repertoire Culinaire* ir Europos Komisija pateikė rašytines ir žodines pastabas. Be to, rašytinėje proceso dalyje dalyvavo Lenkijos ir Portugalijos vyriausybės; Prancūzijos vyriausybė pateikė žodines pastabas posėdyje, kuris įvyko 2006 m. birželio 10 dieną[18].

18 — Prancūzijos vyriausybė pateikė nuomonę tik dėl pirmojo klausimo, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą.

V — Vertinimas

25. Direktyva 92/83 yra sudėtinė bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir įvestos Direktyva 92/12, dalis; ja valstybės narės įpareigojamos apmokestinti alkoholį ir alkoholinius gėrimus pagal Europos Sąjungos teisę suderintu akcizu. Turi būti apmokestinami šie produktai: alus (Direktyvos 92/83 I skirsnis), vynas (Direktyvos 92/83 II skirsnis), „kiti nei vynas ir alus fermentuoti gėrimai“ (Direktyvos 92/83 III skirsnis), „tarpiniai produktai“ (Direktyvos 92/83 IV skirsnis) ir „etilo alkoholis“ (Direktyvos 92/83 V skirsnis).

A — *Pirmasis klausimas: „etilo alkoholis“ pagal Direktyvą 92/83*

26. Iš pirmo žvilgsnio atrodytų, kad „maisto produktų gamybai skirtas vynas“, kaip ir bet kuris kitas vynas, yra apmokestinamas akcizu pagal Direktyvos 92/83 II skirsnį. Iš tiesų ši prielaida būtų teisinga, jeigu nagrinėjamas produktas būtų įprastas, prekyboje aptinkamas vynas, kuris galbūt nėra vartotojų vertinamas dėl savo skonio ir todėl šnekamojoje kalboje vadinamas „vynu maistui gaminti“. Šis vynas ir toliau išlieka gėrimu; tiesiog subjektyviu vartotojų vertinimu jis laikomas prastesniu ir todėl naudojamas kitu tikslu.

27. Tačiau tai nėra taikoma nagrinėjamiems maisto produktų gamybai skirtiems alkoholiniams gėrimams. Kaip nurodė nacionalinis teismas, kuris vienintelis yra kompetentingas nustatyti bei įvertinti bylos faktines aplinkybes[19], šie alkoholiniai gėrimai, į kuriuos pridėta druskos ir pipirų, *yra netinkami gerti*. Šia faktine aplinkybe turi būti grindžiamas atsakymas į nacionalinio teismo prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kad ir kaip Lenkijos vyriausybė mėgintų įrodyti, kad nagrinėjamus produktus įmanoma gerti. Be to, šiuo atveju pagrindinės bylos šalys sutaria, kad nagrinėjami maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai daugių daugiausia gali patekti į V skirsnio („etilo alkoholis“) ir jokiu būdu ne į kurio nors kito Direktyvos 92/83 skirsnio taikymo sritį.

28. Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar maisto produktų gamybai skirtas vynas ir portveinas, į kuriuos buvo įmaišyta druskos ir pipirų ir kurie dėl to tapo nebetinkami gerti, gali patekti į „etilo alkoholio“ apibrėžtį pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnį, o tai reikštų, kad jie yra apmokestinami suderintu alkoholio akcizu. Šiame pirmajame klausime nėra teiraujamasi apie maisto produktų gamybai skirtą konjaką.

19 — Nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika: žr., pavyzdžiui, 1979 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Denkavit Futtermittel*, 36/79, Rink. p. 3439, 12 punktą; 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, Rink. p. I-923, 54 punktą ir 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *Mickelsson ir Roos*, C-142/05, Rink. p. I-4273, 41 punktą.

1. Išankstinė pastaba

29. Šnekamojoje kalboje kaip „etilo alkoholio“ sinonimai yra vartojami žodžiai „etanolis“, „spiritas“ arba paprasčiausia „alkoholis“. Tačiau atsakant į klausimą, ar atitinkamas produktas yra „etilo alkoholis“ pagal akcizą reglamentuojančius teisės aktus, reikia vadovautis ne šio termino reikšme šnekamojoje kalboje, o tuo apibrėžimu, kurį Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas įtvirtino Direktyvos 92/83 20 straipsnyje, pagal kurį suderintu akcizu kaip už etilo alkoholį apmokestinamos nei daugiau, nei mažiau, būtent trys kategorijos produktų. Kiekvienai iš šių kategorijų minėtoje nuostatoje yra skirta po vieną įtrauką.

30. Iš karto reikia pasakyti, kad „etilo alkoholis“ *geriamojo spirito* forma (Direktyvos 92/83 20 straipsnio trečia įtrauka) negali būti laikomas apimančiu tokius preparatus, kaip antai nagrinėjamoje byloje aptariami maisto produktų gamybai skirtas vynas ir portveinas, nes į juos buvo įmaišyta druskos ir pipirų ir dėl to jie tapo nebetinkami gerti.

31. Maisto produktų gamybai skirtas vynas arba portveinas negali būti klasifikuojami kaip produktai, priskiriami KN 2204, 2205 ir 2206 kodams, t. y. kalbant paprasčiau, – *vynui iš šviežių vynuogių, vermutams* ir *kitiems fermentuotiems gėrimams* (Direktyvos 92/83 20 straipsnio antra įtrauka), nes šie produktai taip pat pasižymi tuo, kad yra skirti gerti. Be to, maisto produktų gamybai skirto vyno tūrinė alkoholio koncentracija, t. y. 11 %, ir maisto produktų gamybai skirto portveino tūrinė alkoholio koncentracija, t. y. 19 %, bet kuriuo atveju yra mažesnė nei reikalaujama minimali alkoholio koncentracija (kuri „viršija 22 %“), būtina pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnio antrą įtrauką, kad produktai būtų laikomi etilo alkoholiu akcizo tikslais.

32. Be abejo, lieka išsiaiškinti, ar toks maisto produktų gamybai skirtas vynas ir portveinas, koks buvo sulaikytas nagrinėjamu atveju, gali patekti į Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmos įtraukos taikymo sritį. Toliau pateikiami pastebėjimai šiuo klausimu.

2. Etilo alkoholis pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką

33. Pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką sąvoka „etilo alkoholis“ apima „visus produktus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 % ir kurie yra priskiriami KN 2207 ir 2208 kodams, net tais atvejais, kai šie produktai yra produkto, priskirtino kitam KN skirsniui, sudedamoji dalis“.

34. Sprendime *Gourmet Classic* Teisingumo Teismas konstatavo, kad ši nuostata yra taikoma maisto produktų gamybai skirtam vynui[20]. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismą iš

20 — Sprendimo *Gourmet Classic* (minėto 6 išnašoje) 39 punktas.

naujo apsvarstyti savo vertinimą minėtoje byloje. Aš tam pritarčiau.

35. Akivaizdu, kad tiek maisto produktų gamybai skirtas vynas, kurio tūrinė alkoholio koncentracija yra 11 %, tiek maisto produktų gamybai skirtas portveinas, kurio tūrinė alkoholio koncentracija yra 19 %, siekia tą minimalią alkoholio koncentraciją, kuri „viršija 1,2 %“ ir kurios reikalaujama Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmoje įtraukoje. Tačiau klausimas, ar šiuos du maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus galima klasifikuoti Sąjungos teisės aktų leidėjo nurodytose KN 2207 arba 2208 pozicijose, reikalauja išsamesnės analizės.

— KN 2207 pozicija

36. KN 2207 pozicija visų pirma apima nedenatūruotą etilo alkoholį, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, ne mažesnė kaip 80 % tūrio, (2207 10 00 subpozicija) ir, antra, denatūruotą etilo alkoholį ir kitus denatūruotus spiritus, bet kurio stiprumo (2207 20 00 subpozicija). Šioje byloje nagrinėjami maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai negali būti klasifikuojami nė vienoje iš šių subpozicijų.

37. Iš esmės nagrinėjamu atveju 2207 10 00 subpozicija negali būti taikoma, nes sulaikytų maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų alkoholio koncentracija yra kur kas mažesnė nei šiais tikslais reikalaujama minimali 80 % tūrinė alkoholio koncentracija.

38. 2207 20 00 subpoziciją taip pat reikia atmesti, nes maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai nėra sudaryti iš denatūruoto etilo alkoholio ar kitų spirito rūšių. Denatūravimas – tai procesas, kai alkoholis tampa toks toksiškas, kad jo nebeįmanoma gerti, arba jį reikia dar kartą perdirbti, norint panaudoti maisto produktuose[21]. Reikia pripažinti, kad nors nagrinėjamu atveju maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai tapo *nebetinkami gerti*, jie ir toliau išlieka naudotini maisto produktų gamyboje. Be to, šiuo tikslu įmaišyti druska ir pipirai nėra Europos Sąjungoje pripažįstami denatūrantai, skirti alkoholiui denatūruoti[22].

— KN 2208 pozicija

39. Toliau, kalbant apie KN 2208 poziciją, pažymėtina, kad bylai reikšmingu laikotarpiu[23] ji apėmė tris spiritinių gėrimų arba spirito rūšis: „nedenatūruotą etilo alkoholį, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, mažesnė kaip 80 % tūrio; spiritą, likerius ir kitus spiritinius gėrimus; sudėtinius

21 — 2000 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-482/98, Rink. p. I-10861, 21 ir 22 punktai.

22 — Šiuo atžvilgiu žr. 1993 m. lapkričio 22 d. Komisijos reglamentą (EB) Nr. 3199/93 dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais (OL L 288, 1993, p. 12; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 249). Pagal šį reglamentą denatūruojant Prancūzijoje, t. y. maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų kilmės šalyje, reikalaujama pridėti metileno ir izopropilo alkoholio. Jungtinėje Karalystėje, t. y. maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų paskirties šalyje, naudojama „medžio nafta“ ir nevalytasis piridinas. Pagal šį reglamentą druska ir pipirai niekur Europos Sąjungoje nėra pripažįstami denatūrantais.

23 — Bylai aktuali KN redakcija, galiojusi Direktyvos 92/83 priėmimo dieną, t. y. 1992 m. spalio 19 d. (žr. Direktyvos 92/83 preambulės ketvirtą konstatuojamąją dalį).

alkoholinius preparatus, vartojamus gėrimų gamyboje“[24].

40. Pirmajame klausime nurodyti maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai (maisto produktų gamybai skirtas vynas ir portveinas) nėra nei spirito rūšys (KN 2208 20 subpozicija), nei likeriai (KN 2208 70 subpozicija). Maisto produktų gamybai skirtas vynas ir portveinas taip pat negali būti laikomi „kitais spiritiniais gėrimais“, jeigu, įmaišius druskos ir pipirų, jie tapo nebetinkami gerti.

41. Maisto produktų gamybai skirto vyno ir portveino negalėtume priskirti ir tokiai kategorijai, kaip antai, sudėtiniai alkoholiniai preparatai, vartojami gėrimų gamyboje. Taip yra todėl, kad šie maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai yra aiškiai skirti naudoti tik maisto, o ne gėrimų gamyboje.

42. Daugių daugiausia galima būtų svarstyti byloje nagrinėjamų maisto produktų gamybai skirto vyno ir portveino klasifikavimą KN 2208 90 91 pozicijoje „nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, mažesnė kaip 80 % tūrio, ne didesnės kaip 2 litrų talpos induose“.

24 — Šiuo metu galiojančioje KN 2208 pozicijos formuluotėje nebėra nuorodos į „sudėtinius alkoholinius preparatus, vartojamus gėrimų gamyboje“. Šis KN 2208 pozicijos formuluotės pakeitimas padarytas 1995 m. spalio 10 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 2448/95 (OL L 259, 1995, p. 1); paskutinė KN redakcija buvo įtvirtinta 2009 m. rugsėjo 30 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 948/2009 (OL L 287,2009, p. 1) I priede.

43. Vis dėlto prekių klasifikavimas KN turi būti grindžiamas ne vien atskirų KN pozicijų pavadinimais. Lygiai taip pat reikia vadovautis skyriaus ir skirsnio pastabomis[25].

44. Atsižvelgiant į KN 22 skirsnio įžangoje pateiktos 1 pastabos a punktą, darytina išvada, kad 22 skirsnis neapima produktų, paruoštų vartoti kulinarijoje ir dėl šios priežasties netinkamų vartoti kaip gėrimai[26]; šie produktai klasifikuotini kaip „Įvairūs maisto produktai“ KN 2103 pozicijoje[27].

45. Sprendime *Gourmet Classic* Teisingumo Teismas pats tiesiogiai pripažįsta, kad maisto

25 — Žr. KN Pirmos dalies I skyriaus Bendrųjų taisyklių A punkto 1 papunktį.

26 — Kaip nurodyta 1 pastabos a punkte, vienintelė išimtis – tai actas, kuriam KN 22 skirsnyje skirta speciali pozicija (KN 2209 pozicija).

27 — Pasaulio muitinių organizacijos (PMO) Suderintos sistemos (SS), kurią atitinka KN pozicijos, 21 ir 22 skirsnių paaiškinimai suteikia dar aiškesnį vaizdą. PMO 2103 pozicijos paaiškinimuose maisto produktų gamybai skirti vynai ir konjakas yra tiesiogiai nurodyti kaip produktų, kurie patenka į šią poziciją, pavyzdžiai, o 2208 pozicijos paaiškinimuose maisto produktų gamybai skirti vynai ir konjakas, – kaip pavyzdžiai produktų, kurie nepatenka į šią poziciją. Šiuos paaiškinimus galima rasti internete šiuo adresu: http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org (paskutinį kartą naudotasi 2010 m. gegužės 6 d.). Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką šie paaiškinimai labai padeda aiškinti įvairias KN tarifines pozicijas, tačiau privalomosios teisinės galios neturi (2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *I/O*, C-370/08, Rink. p. I-4401, 30 punktas ir jame nurodyta Teismo praktika).

produktų gamybai skirtas vynas yra maisto produktas, todėl jau pats savaime patenka ne į KN 22 skirsnį, o į KN 21 skirsnį[28].

48. Tuo remdamasis Teisingumo Teismas konstatavo, kad „alkoholiui, kuris yra maisto produktų gamybai skirto vyno sudėtyje, taikomi suderinti akcizai, atsižvelgiant į šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą išimtį, jeigu jo faktinė tūrinė etilo alkoholio koncentracija viršija 1,2 % Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmos įtraukos prasme“[29].

46. Todėl, kaip teisingai pažymi *Repertoire Culinaire*, maisto produktų gamybai skirtas vynas ir portveinas negali būti laikomi nei KN 2207 kodui, nei KN 2208 kodui priskiriamais produktais.

49. Kitaip tariant, Teisingumo Teismas laiko maisto produktų gamybai skirto vyno sudedamąją dalį, t. y. grynąjį alkoholį, akcizu apmokestinamu „produktu kito produkto sudėtyje“, kaip nurodyta Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmos įtraukos antroje frazėje.

— „Produktas kito produkto sudėtyje“

50. Komisija išreiškė lygiai tokią pačią nuomonę. Ji teigia, kad Direktyvos 92/83 20 straipsnis yra bendra likutinė kategorija, pagal kurią, apibrėžiant gana bendrais terminais, suderintu akcizu apmokestinami alkoholio turintys produktai, jeigu jie nepatenka į kitų direktyvos nuostatų taikymo sritį.

47. Vis dėlto Sprendime *Gourmet Classic* Teisingumo Teismas konstatavo, jog aplinkybė, kad maisto produktų gamybai skirtas vynas laikomas maisto produktu, priskirtinu KN 21 skirsniui, „neturi įtakos“ vertinimui dėl prievolės mokėti akcizą. Jis pažymėjo, kad Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirma įtrauka taikoma, net jei produktai, kuriems taikoma ši nuostata, *yra produkto*, priskirtino kitam Kombinuotosios nomenklatūros skirsniui, *sudedamoji dalis*.

51. Nesutinku su šiuo požiūriu. Jis nepagrįstas nei Direktyvos 92/83 20 straipsnio

28 — Sprendimo *Gourmet Classic* (minėto 6 išnašoje) 35 punktas; šia prasme žr. Komisijos gaires, kurioms 2001 m. lapkričio 26 ir 27 d. posėdyje beveik vienbalsiai pritarė Akcizų komitetas (2002 m. lapkričio 11 d. dokumentas CED Nr. 372 galutinis).

29 — Sprendimo *Gourmet Classic* (minėto 6 išnašoje) 39 punktas; šia prasme žr. Komisijos gaires, kurioms 2001 m. lapkričio 26 ir 27 d. posėdyje beveik vienbalsiai pritarė Akcizų komitetas (2002 m. lapkričio 11 d. dokumentas CED Nr. 372 galutinis).

formuluote, nei jos tikslais ar bendru kontekstu.

52. Jeigu Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų norėjęs akcizu apmokestinamu etilo alkoholiu laikyti *visus produktus*, kuriuose yra atitinkamas kiekis alkoholio, tokių sudėtingų taisyklių, kokios yra Direktyvoje 92/83, nereikėtų. Taigi akivaizdu, kad ketinta apibrėžti tik tam tikrus alkoholinius gėrimus ir tam tikrus produktus, kurių sudėtyje yra alkoholio ir kuriuos visos valstybės narės privalo apmokestinti suderintu akcizu[30]. Niekas Direktyvoje 92/83 neleidžia teigti, kad produktai, kurie nepatenka į kitų direktyvos nuostatų taikymo sritį, bet kuriuo atveju turėtų patekti į 20 straipsnio taikymo sritį. Pats 20 straipsnis yra akivaizdžiai paremtas prielaida, kad kaip etilo alkoholis apmokestintinas *ne visas alkoholis*, o tik trys produktų, kurių sudėtyje yra alkoholio, grupės, nurodytos šiame straipsnyje[31].

53. Pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką aplinkybė, kad tokio produkto, kaip antai maisto produktų gamybai skirtas vynas arba portveinas, sudėtyje yra alkoholio, yra būtina („tūrinė etilo alkoholio koncentracija viršija 1,2 %“), tačiau dar nepakankama sąlyga akcizui taikyti. Pagal šią nuostatą lygiai taip pat būtina, kad alkoholis būtų konkretaus produkto arba pusgaminio formos, priskiriamos KN 2207 ir 2208 kodams.

54. Tačiau pati savaime maisto produktų gamybai skirto vyno arba portveino sudedamoji dalis, t. y. alkoholis, nėra atskiras produktas (pusgaminis). Remiantis turima informacija, maisto produktų gamybai skirtas vynas ir portveinas nėra gaminami sintetiškai pagal formulę „(grynasis) alkoholis plius vanduo plius aromatinės sudedamosios dalys“. Priešingai – tai įprastas vynas ir įprastas portveinas, kurie buvo pagaminti fermentacijos būdu ir į kuriuos tik pridėta druskos ir pipirų. Be to, atsakydamos į posėdyje užduotą klausimą tai patvirtino visos bylos šalys.

55. Taigi, jeigu ir esama „produkto kito produkto sudėtyje“, šis produktas bus ne alkoholis, o vynas arba portveinas. Maisto produktų gamybai skirtas vynas ir portveinas gaminami iš vyno arba portveino. Todėl tik vynas ir portveinas gali būti laikomi produktais (pusgaminiais), kurie yra „(kito) produkto, priskirtino kitam KN skirsniui, sudedamosios dalys“ Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmos įtraukos antros frazės prasme, t. y. maisto

30 — Taip pat žr. Direktyvos 92/83 preambulės trečią („nustatyti bendrus *visų aptariamųjų produktų* sąvokų apibrėžimus“) ir ketvirtą („naudinga, kad tokie sąvokų apibrėžimai būtų pagrįsti tais sąvokų apibrėžimais, kurie yra pateikti <...> galiojančioje Kombinuotojoje nomenklatūroje“) konstatuojamąsias dalis; išskirta mano.

31 — Taip pat žr. Direktyvos 92/83 preambulės penkioliktą konstatuojamąją dalį („visokiam etilo alkoholiui, *kuris apibrėžtas šioje direktyvoje*“; išskirta mano.

produktų gamybai skirto vyno arba portveino sudedamoji dalis.

56. Savo ruožtu vynas ir portveinas nėra produktai, priskiriami KN 2207 arba 2208 pozicijoms. Priešingai – jie turi būti klasifikuojami KN 2204 pozicijoje[32]. Net jeigu būtų norima vyną ir portveiną laikyti „produktu kito produkto sudėtyje“, Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirma įtrauka nebūtų taikoma, nes šio „produkto kito produkto sudėtyje“ negalima priskirti nė vienam iš dviejų šioje nuostatoje baigtiniame sąraše išvardytų KN kodų, t. y. KN 2207 ir 2208 kodams[33].

57. Ar produktai, priskiriami KN 2204 pozicijai (vynas ir portveinas), yra apmokestinami akcizu kaip etilo alkoholis, ir, jeigu apmokestinami, tai kokiomis sąlygomis, reglamentuojama ne Direktyvos 92/83 20 straipsnio *pirmoje įtraukoje*, o vien šio straipsnio *antroje įtraukoje*.

58. Jeigu, nepaisydami formuluotės, Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką taip pat taikytume produktams, priskiriamiems KN 2204 pozicijai, kaip antai vynui ir portveinui, pažeistume teisinio saugumo principą. Pagal teisinio saugumo principą, kuris yra vienas iš pagrindinių Europos Sąjungos teisės principų[34], reikalaujama, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios ir kad privatūs asmenys galėtų numatyti jų taikymą. Šio reikalavimo turi būti laikomasi ypač griežtai, kai kalbama apie taisykles, galinčias turėti neigiamą poveikį privatiems asmenims, ypač galinčias turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems nustatytus įpareigojimus[35].

59. Todėl apskritai mano išvada būtų tokia, kad Teisingumo Teismas padarė klaidą, Sprendime *Gourmet Classic* „alkoholį, kuris yra maisto produktų gamybai skirto vyno sudėtyje“, suklasifikavęs kaip „(etilo alkoholį) Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmos įtraukos prasme“[36]. Šis teismas neturėtų patvirtinti tokio vertinimo nagrinėjamoje byloje.

32 — Europos Sąjungoje pagamintas neputojantis vynas, kurio alkoholio koncentracija ne didesnė kaip 15 % tūrio, induose, kurių talpa ne didesnė kaip 2 litrai, priskiriamas KN 2204 21 11-2204 21 84 subpozicijoms, o portveinas, kurio faktinė alkoholio koncentracija didesnė kaip 15 % tūrio, bet ne didesnė kaip 22 % tūrio, – KN 2204 21 89 subpozicijai.

33 — Geriausiu atveju konjakas, iš kurio gaminamas maisto produktų gamybai skirtas konjakas, kaip spiritas, gali būti priskirtas KN 2208 20 12 kodui. Vis dėlto, kaip jau minėta, pirmasis klausimas neapima maisto produktų gamybai skirto konjako.

34 — 2005 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Belgija prieš Komisiją*, C-110/03, Rink. p. I-2801, 30 punktas ir 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *IATA ir ELFAA*, C-344/04, Rink. p. I-403, 68 punktas.

35 — Šiuo atžvilgiu žr. 2008 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Förster*, C-158/07, Rink. p. I-8507, 67 punktą ir 2010 m. sausio 14 d. Sprendimo *Stadt Papenburg*, C-226/08, Rink. p. I-131, 45 punktą, o konkrečiai, kiek tai susiję su taisyklėmis, turinčiomis finansinių pasekmių, - 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Komisiją*, 326/85, Rink. p. 5091, 24 punktą; 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, Rink. p. I-7203, 47 punktą ir 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Plantanol*, C-201/08, Rink. p. I-8343, 46 punktą.

36 — Sprendimo *Gourmet Classic* (minėto 6 išnašoje) 39 punktas.

60. Be to, Sprendimo *Gourmet Classic* reikšmę bet kuriuo atveju sąlygoja tai, kad toje byloje didžiausias dėmesys buvo skirtas klausimo, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, priimtinumui; generalinio advokato išvadoje netgi buvo nagrinėtas tik priimtinumo klausimas[37]. Kalbant apie esmę, pažymėtina, kad daugybė argumentų, kuriuos nacionalinis teismas ir šalys, ypač *Repertoire Culinaire*, išsamiai aptarė *mūsų nagrinėjamoje byloje*, byloje *Gourmet Classic* apskritai net nebuvo diskusijų objektas Teisingumo Teisme. Vien šios aplinkybės pakaktų, kad Sprendimui *Gourmet Classic* nebūtų teikiama didelė reikšmė[38].

61. Be to, Europos Sąjungos teisėje Teisingumo Teismo sprendimai nėra precedentai, kurių privaloma laikytis[39]. Nors visiškai natūralu, kad Teisingumo Teismas nėra linkęs nukrypti nuo savo ankstesnių sprendimų[40], praeityje jis jau yra turėjęs progų daugelyje svarbių bylų iš naujo apsvarstyti savo ankstesnę praktiką ir prireikus ją pakeisti arba išaiškinti[41]. Aš rekomenduočiau tokios krypties laikytis ir nagrinėjamoje byloje.

62. Jeigu pasiremdamas mano siūlymu nagrinėjamoje byloje Teisingumo Teismas nuspręstų nukrypti nuo Sprendimo *Gourmet Classic*, manyčiau, kad nebūtina nurodyti, jog toks Teismo sprendimas turėtų poveikį tik ateityje. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką sprendimo poveikis laiko atžvilgiu apribojamas tik absoliučiai išimtiniais atvejais; toks apribojimas pateisinamas tik jeigu tai pasirodo esant absoliučiai būtina dėl priežasčių, susijusių su teisiniu saugumu ir teisėtų lūkesčių apsauga[42]. Nagrinėjamoje byloje tai netaikytina. Bet kokie reikalavimai sugrąžinti sumokėtą akcizą už maisto produktų gamybai skirtą vyną ir portveiną neturėtų peržengti kontroliuojamos situacijos ribų. Be to, ir taip jau buvo įmanoma (netgi priėmus Sprendimą *Gourmet Classic*) pateikti prašymą dėl atleidimo nuo akcizo taikymo arba mokesčio grąžinimo pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą. Taigi net iki šiol valstybių narių mokesčių administratoriai daugeliu atvejų turėjo būti pasirengę tam, kad galiausiai negalės surinkti arba turės grąžinti akcizą už maisto produktų gamybai skirtą vyną ir portveiną.

3. Tarpinė išvada

63. Trumpai tariant, į pirmąjį klausimą siūlau atsakyti taip: vynas ir portveinas, į kuriuos,

37 — 2008 m. balandžio 3 d. generalinio advokato Y. Bot išvada byloje *Gourmet Classic* (minėta 6 išnašoje).

38 — Šiuo atžvilgiu žr. 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Belgija prieš Ispaniją* („Rioja“), C-388/95, Rink. p. I-3123, ypač 51 ir 52 punktus.

39 — 2007 m. kovo 28 d. generalinės advokatės V. Trstenjak išvados byloje *Internationaler Hilfsfonds prieš Komisiją*, C-331/05 P, Rink. p. I-5475, 85 punktas.

40 — 1963 m. kovo 13 d. generalinio advokato M. Lagrange išvada sujungtose bylose *Da Costa ir kt.*, 28/62-30/62, Rink. p. 31, p. 42 ir 2006 m. vasario 1 d. generalinio advokato M. Poiares Maduro išvados sujungtose bylose *Cipolla ir kt.*, C-94/04 ir C-202/04, Rink. p. I-11421, 28 ir 29 punktai.

41 — 1993 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *Keck ir Mithouard*, C-267/91 ir C-268/91, Rink. p. I-6097, 14 punktas ir 2008 m. liepos 25 d. Sprendimo *Metock ir kt.*, C-127/08, Rink. p. I-6241, 58 punktas.

42 — 1988 m. vasario 2 d. Sprendimo *Blaizot ir kt.*, 24/86, Rink. p. 379, 28 punktas; 2005 m. kovo 15 d. Sprendimo *Bidar*, C-209/03, Rink. p. I-2119, 67 punktas ir 2010 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Bressol ir kt. ir Chaverot ir kt.*, C-73/08, Rink. p. I-2735, 91 punktas.

norint naudoti kaip maisto produktų gamybai skirtą vyną ir portveiną, buvo įmaišyta tiek druskos ir pipirų, kad jie tapo nebetinkami gerti, nepatenka į etilo alkoholio apibrėžtį pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką.

B — *Antrasis, trečiasis ir ketvirtasis klausimai: galimas maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų atleidimas nuo akcizo ir tokio atleidimo formos*

64. Antrasis, trečiasis ir ketvirtasis klausimai yra susiję su galimu maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų atleidimu nuo akcizo ir tokio atleidimo formomis.

65. Atsižvelgiant į mano siūlymą dėl pirmojo klausimo[43], sulaikytasis maisto produktų gamybai skirtas vynas ir portveinas nėra apmokestinami akcizu, todėl šiuo atžvilgiu nekyla jokių problemų dėl atleidimo nuo akcizo taikymo. Vis dėlto antrasis, trečiasis ir ketvirtasis klausimai bet kuriuo atveju išlieka aktualūs, kiek jie susiję su sulaikytuoju maisto produktų gamybai skirtu konjaku, nes jis apmokestinamas akcizu pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką[44].

1. Galimas atleidimas nuo akcizo (trečiasis klausimas)

66. Visų pirma trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kokiu teisiniu pagrindu pagal Direktyvą 92/83 maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai turėtų būti atleidžiami nuo prievolės mokėti suderintą akcizą[45].

67. Galimi du atleidimo nuo akcizo būdai. Visų pirma, pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktą nuo prievolės mokėti akcizą atleidžiama, kai alkoholis ir alkoholiniai gėrimai yra vartojami kvapiųjų medžiagų, vartojamų ruošiant maisto produktus ir nealkoholinius gėrimus, gamybai, kai tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %. Antra, pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą atleidimas nuo prievolės mokėti akcizą taikomas, be kita ko, kai alkoholis arba alkoholiniai gėrimai yra vartojami maisto produktų gamyboje, su sąlyga, kad alkoholio kiekis neviršija 5 gryno alkoholio litrų šimte kilogramų produktų.

43 — Žr. šios išvados 28–63 punktus.

44 — Maisto produktų gamybai skirtas konjakas yra sudarytas iš konjako, t. y. spirito, priskirtino KN 2208 pozicijai, o tai reiškia, kad, būdamas etilo alkoholiu, pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką jis yra apmokestinamas alkoholio akcizu.

45 — Kiek tai susiję su laiko momentu, kuriuo atsiranda atleidimas nuo akcizo („reikėtų laikyti produktais, kurie atleidžiami nuo akcizo nuo pagaminimo momento“), trečiasis klausimas sutampa su ketvirtuoju klausimu ir todėl šie du klausimai yra aptariami kartu (šios išvados 81–93 punktai).

68. Visų pirma, kiek tai susiję su Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktu, jau iš karto negalima atmesti galimybės, kad maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai galėtų būti naudojami kvapiųjų medžiagų, vartojamų ruošiant maisto produktus, gamybai. Remiantis visa Teisingumo Teismui pateikta informacija, nagrinėjamoje byloje maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai nėra naudojami šiuo tikslu; bet kuriuo atveju tai nėra pagrindinis jų vartojimo tikslas.

69. Nagrinėjamoje byloje aptariami maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai iš tiesų yra numatyti tiesiogiai vartoti gaminant maisto produktus, o ne procese iki maisto produktų gaminimo, kai gaminamos kvapiosios medžiagos. Netgi padažai, ruošiami naudojant maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus, nėra kvapiosios medžiagos pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktą. Visiškai priešingai – tokie padažai patys yra maisto produktai, kurie arba suvartojami kaip patiekalų sudėtinės dalys, arba patiekiami kartu su šiais patiekalais.

70. Todėl nuostata, leidžianti tokius maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus, kokie nagrinėjamieji, atleisti nuo akcizo, yra ne Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas, o šio straipsnio 1 dalies f punktas. Tai patvirtina ir aplinkybė, kad vynas, portveinas ir konjakas maisto gamyboje naudojami ne tik kaip kvapiosios medžiagos, tačiau atlieka platesnę funkciją, pavyzdžiui, juose troškinama mėsa arba ji jais apipilama ir paskui padegama. Komisija visiškai teisingai atkreipė į tai dėmesį[46].

71. Pats Teisingumo Teismas Sprendime *Gourmet Classic* yra pripažinęs, kad maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai gali būti atleidžiami nuo akcizo pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą[47]. Toks atleidimas priklauso nuo trijų sąlygų.

72. Visų pirma nagrinėjamas produktas turi būti alkoholis arba alkoholio produktas Direktyvos 92/83 prasme. Bet kuriuo atveju tai taikytina nagrinėjamajam maisto produktų gamybai skirtam konjakui, nes, kaip jau minėta, jis turi būti laikomas akcizais apmokestinamu etilo alkoholiu pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką[48].

73. Antra, maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai turi būti naudojami gaminant maisto produktus. Nagrinėjamoje byloje dėl to taip pat nekyla jokių abejonių. Gaminti maisto produktus yra netgi vienintelis tikslas, kuriam naudojami sulaikytieji maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai, nes jie nėra tinkami gerti.

74. Trečia, alkoholis neturi viršyti „5 gryno alkoholio litrų šimte kilogramų produkto“.

46 — Komisija nurodo, kad maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai yra naudojami mėsai minkštinti.

47 — Sprendimo *Gourmet Classic* (minėto 6 išnašoje) 39 punktas; šis sprendimas buvo susijęs su maisto produktų gamybai skirtu vynu.

48 — Žr. 44 išnašą. Ši prielaida nagrinėjamoje byloje aptariamiems maisto produktų gamybai skirtam vynui ir portveinui būtų taikoma tik jeigu Teisingumo Teismas, priešingai mano siūlymui, ir toliau laikytųsi savo praktikos, patvirtintos Sprendime *Gourmet Classic* (minėtas 6 išnašoje).

75. Šiuo požiūriu Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktas gali klaidinti, nes nėra aišku, ar jame nurodyta, kiek daugiausia alkoholio gali būti *suvartotame maisto produktų gamybai skirtame alkoholiniame gėrime*, ar *pagamintame maisto produkte*. Pirmenybė teiktina pastarajam požiūriui.

76. Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punkto tikslas nėra suteikti pranašumą tam tikriems maisto produktų gamybos būdams ir numatyti, kad nuo akcizo atleidžiama tik tada, kai naudojamos tokios maisto produktų sudedamosios dalys, kuriose alkoholio gana nedaug. Priešingai, šia nuostata siekiama neutralizuoti akcizų poveikį alkoholiui kaip tarpiniam produktui, įeinančiam į kitų komercinių ar pramoninių produktų sudėtį[49].

77. Be to, siekiama užtikrinti, kad akcizu būtų apmokestintas tik faktiškai suvartotas alkoholis, nepaisant jo pateikimo formos. Nuo akcizo turėtų būti atleidžiama tik kai galutinio vartotojo vartojamuose maisto produktuose išlikusi alkoholio dalis yra mažesnė nei Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatyta *de minimis* riba, t. y. 5 gryno alkoholio litrai šimte kilogramų *galutinio produkto*.

49 — 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Profisa*, C-63/06, Rink. p. I-3239, 17 punktas.

78. Taigi lemiamu kriterijumi išimčiai taikyti yra alkoholio dalis maisto produkte, pagamintame naudojant maisto produktų gamybai skirtą alkoholinį gėrimą, o ne pačiame šiame alkoholiniame gėrime esančio alkoholio dalis[50].

79. Nagrinėjamoje byloje pagrindinės bylos šalys bendrai sutaria, kad maisto produktų gamybai skirtą vyną naudojant kaip sudedamąją dalį pagal tradicinį receptą visada gaunamas galutinis produktas, kuriame tūrinė alkoholio koncentracija yra mažesnė kaip 5 %, taigi galima taikyti Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą.

80. Todėl reikia padaryti tokią tarpinę išvadą:

maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai, kurie yra apmokestinami suderintu akcizu alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, turi būti atleidžiami nuo šio akcizo pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą.

50 — Kiek maisto produkto sudedamojoje dalyje yra alkoholio, yra svarbu tik kaip išankstinis klausimas atsižvelgiant į pirmąją sąlygą pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą (žr. šios išvados 72 punktą), taip pat sprendžiant, ar apskritai esama alkoholinio gėrimo, apmokestinamo akcizu (žr., pavyzdžiui, Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą arba antrą įtrauką).

2. Nuo akcizo atleisto produkto išleidimo laisvai cirkuliuoti pagaminimo šalyje pasekmės (ketvirtasis klausimas)

81. Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, kokios pareigos kyla importo valstybei narei, jei valstybė narė gamintoja maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus jau yra pašalinusi iš akcizais apmokestinamų prekių gabenimo sistemos ir taip užtikrinusi jų laisvą judėjimą. Beje, šis klausimas buvo šiek tiek paliestas ir trečiajame klausime[51].

82. Norint išnagrinėti šį klausimą, reikia išsiaiškinti, kodėl produktai buvo išleisti laisvai cirkuliuoti pagaminimo valstybėje narėje.

83. Įprastai produktas išleidžiamas laisvai cirkuliuoti, kai pagaminimo valstybėje narėje sumokamas mokėtinas akcizas (Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa). Jeigu atitinkamas produktas vėliau komerciniais tikslais importuojamas į kitą valstybę narę, akcizas tampa vėl mokėtinas toje kitoje valstybėje narėje (Direktyvos 92/12 7 straipsnio 1 ir 2 dalys), o kilmės valstybėje narėje sumokėtas akcizas grąžinamas[52]. Taip užtikrinama, kad akcizas už produktą, kuris apmokestinamas suderintu akcizu, visada būtų sumokamas vartojimo valstybėje narėje ir apmokestinamas toje valstybėje taikytina mokesčio norma[53].

84. Tačiau nagrinėjami maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai – tai prekės, kurių mokesčių administratorius pagaminimo valstybėje narėje (Prancūzijoje) apskritai nelaiko apmokestinamomis akcizu. *Repertoire Culinaire* ir Prancūzijos vyriausybė tai patvirtino posėdyje Teisingumo Teisme atsakydamos į užduotą klausimą. Todėl maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai pagaminimo valstybėje iš karto buvo išleisti laisvai cirkuliuoti, nes, šios valstybės valdžios institucijų nuomone, jie nėra apmokestinami akcizu.

85. Tokiu atveju, kaip teisingai pabrėžia Komisija, nėra jokio intereso užtikrinti, kad vartojimo valstybėje narėje (šiuo atveju Jungtinėje Karalystėje) šios prekės būtų apmokestintos akcizu. Visiškai priešingai – už šias prekes apskritai neturėtų būti mokamas joks akcizas.

86. Tačiau, remiantis Europos Sąjungos teise, kyla konkretus interesas užtikrinti, kad visose valstybėse narėse, taigi visoje vidaus rinkoje,

51 — Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą priėmęs teismas norėjo žinoti, ar akcizu apmokestinamus maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus reikėtų „laikyti produktais, kurie atleidžiami nuo akcizo nuo pagaminimo momento“, atsižvelgiant į jų paskirtį, t. y. maisto produktų gamybai.

52 — Direktyvos 92/12 22 straipsnis kartu su 7 straipsniu; taip pat žr. šios direktyvos preambulės aštuonioliktą konstatuojamąją dalį ir 2006 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Joustra*, C-5/05, Rink. p. I-11075, 30 punktą.

53 — Šios mokesčio normos valstybėse narėse gali smarkiai skirtis.

tiek prievolė mokėti alkoholio ir alkoholinių gėrimų akcizą, tiek atleidimas nuo jo būtų taikomi vienodai[54], taip užtikrinant tinkamą vidaus rinkos funkcionavimą[55].

87. Vidaus rinkos funkcionavimui būtinas laisvas visų prekių (SESV 26 straipsnio 2 dalis ir SESV 28–37 straipsniai[56]), įskaitant ir akcizais apmokestinamas prekes, judėjimas[57]. Pagal abipusio pripažinimo principą[58] tai reiškia, kad paskirties šalies mokesčių administratorius pripažįsta kilmės šalies kompetentingų institucijų atliktą produkto priskyrimą akcizu apmokestinamoms prekėms, akcizu neapmokestinamoms prekėms arba nuo akcizo atleidžiamoms prekėms[59].

To priežastis – nors nacionalinės alkoholio ir alkoholinių gėrimų akcizo normos gali smarkiai skirtis, pati prievolė mokėti akcizą yra suderinta ir visose valstybėse narėse ji taikoma laikantis vienodų sąlygų[60].

88. Laisvas prekių judėjimas vidaus rinkoje būtų nepateisinamai apsunkintas, jeigu tokiu atveju, koks nagrinėjamas, Jungtinės Karalystės valdžios institucijos pagal jų taikomą akcizo grąžinimo modelį (žr. FA 1995 4 straipsnio 1 dalies a punktą)[61] visų pirma pareikalautų sumokėti akcizą už maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus, importuotus iš Prancūzijos, o tuomet tuoj pat jį grąžintų.

89. Be abejo, valstybėms narėms yra leidžiama imtis tinkamų priemonių kovai su išsisukinėjimais, vengimu ar piktnaudžiavimu, susijusiais su atleidimu nuo mokesčių[62]. Tačiau tokios priemonės leidžia manyti esant konkrečių, objektyviai patikrinamų įrodymų, kad egzistuoja rimta sukčiavimo, vengimo ar

54 — Direktyvos 92/12 preambulės ketvirta konstatuojamoji dalis („kadangi, siekiant užtikrinti vidaus rinkos sukūrimą ir funkcionavimą, visose valstybėse narėse akcizai turi būti taikomi vienodai“); taip pat šiuo atžvilgiu žr. 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimo *EMU Tabac ir kt.*, C-296/95, Rink. p. I-1605, 22 punktą; 2001 m. balandžio 5 d. Sprendimo *Van de Water*, C-325/99, Rink. p. I-2729, 39 punktą ir Sprendimo *Joustra* (minėto 52 išnašoje) 27 punktą.

55 — Direktyvos 92/12 preambulės pirma konstatuojamoji dalis ir Direktyvos 92/83 preambulės trečia konstatuojamoji dalis.

56 — Anksčiau – EB 14 straipsnio 2 dalis ir EB 23–31 straipsniai.

57 — Direktyvos 92/12 preambulės pirma konstatuojamoji dalis.

58 — Šis principas įsigalėjo nusistovėjusioje teismų praktikoje dėl laisvo prekių judėjimo, pradedant 1979 m. vasario 20 d. Sprendimo *Rewe-Zentral* („Cassis de Dijon“), 120/78, Rink. p. 649, 14 punktu; žr., pavyzdžiui, 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* („*Foie gras*“), C-184/96, Rink. p. I-6197, 28 punktą.

59 — Abipusiu pripažinimu taip pat buvo pagrįstas Sprendimas *Italija prieš Komisiją* (minėtas 21 išnašoje). Šioje byloje buvo keliamas klausimas dėl sąlygų, kurioms esant viena valstybė narė gali išimtiniais atvejais atsisakyti pripažinti (o to įprastai yra reikalaujama) kitose valstybėse narėse suteiktą atleidimą nuo akcizo.

60 — Taip pat žr. Direktyvos 92/12 preambulės ketvirtą konstatuojamąją dalį.

61 — Šis akcizo grąžinimo modelis pagrįstas Direktyvos 92/83 27 straipsnio 6 dalyje leidžiamu pasirinkimu ir numato, kad alkoholio akcizas pirma turi būti sumokėtas, paskui tam tikromis sąlygomis grąžinamas. Maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų atveju akcizas grąžinamas tik kai alkoholiniai gėrimai faktiškai panaudojami maisto produktų gamyboje.

62 — Žr. šiuo atžvilgiu Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies įžanginius žodžius ir preambulės dvidešimt antrą konstatuojamąją dalį.

piktnaudžiavimo rizika[63], ypač todėl, kad taikant Direktyvos 92/83 27 straipsnį atleidimas nuo akcizo yra taisyklė, o atsisakymas atleisti – išimtis[64].

90. Bendri tvirtinimai, kad konkretaus produkto atveju gali būti išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo, nesuteikia importo valstybei narei teisės iš karto atsisakyti pripažinti atleidimą nuo akcizo, suteiktą pagaminimo valstybėje narėje[65]. Tai pažeistų laisvą prekių judėjimą, taip pat valstybių narių lojalaus bendradarbiavimo principą.

91. Nagrinėjamoje byloje, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis, matyti, kad sulaikytų maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų, pridėjus į juos druskos ir pipirų, pasidarė neįmanoma gerti. Dėl ekonominių sumetimų nebūtų protinga priešingu maišymui procesu mėginti atskirti alkoholinį gėrimą nuo druskos ir pipirų arba visiškai išskirti vyne esantį alkoholį. Be to, kaip pastebi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nėra žinoma piktnaudžiavimo atvejų, susijusių su tokiais, kokie nagrinėjami, maisto produktų gamybai skirtais alkoholiniais gėrimais. Todėl beveik neabejotinai galima daryti išvadą, kad sulaikytieji maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai iš tiesų bus panaudoti maisto produktų gamyboje, kaip nurodyta Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punkte.

92. Taigi tokiu atveju, koks nagrinėjamas, nėra jokių konkrečių ir objektyviai patikrinamų įrodymų, kad nagrinėjami produktai buvo neteisingai priskirti akcizu neapmokestinamiems ir (arba) nuo akcizo atleidžiamiems produktams; arba kad nagrinėjamieji produktai galėtų būti panaudoti tokiu būdu, kuris neatitiktų atleidimo nuo akcizo esmės ir tikslo. Tokiomis aplinkybėmis Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus primygtinis reikalavimas sumokėti akcizą už nagrinėjamuosius maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus pasirodo besąs visiškas formalumas, kurio negalima objektyviai pateisinti.

93. Todėl apskritai į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip: produktai, kurie buvo išleisti laisvai cirkuliuoti pagaminimo valstybėje narėje, neapmokestinus jų akcizu arba atleidus nuo akcizo, neturi būti apmokestinami pagal nuostatas dėl suderinto akcizo kitoje valstybėje narėje, į kurią jie importuojami

63 — Sprendimo *Italija prieš Komisiją* (minėto 21 išnašoje) 52 punktas; šiuo atžvilgiu žr., nors ir kitame kontekste, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 75 punktą ir 2005 m. liepos 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Austriją*, C-147/03, Rink. p. I-5969, 68 punktą.

64 — Šiuo atžvilgiu žr., kiek tai susiję su Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies a ir b punktais, Sprendimo *Italija prieš Komisiją* (minėto 21 išnašoje) 50 punktą ir Sprendimo *Profisa* (minėto 49 išnašoje) 18 punktą.

65 — Pagal nusistovėjusią teismų praktiką vien pasinaudojimas palankesniais teisės aktais arba palankesne mokestine situacija dar nelaikytinas piktnaudžiavimu; žr., pavyzdžiui, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 36 ir 37 punktus; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 61 punktą ir 2007 m. sausio 30 d. Sprendimo *Komisija prieš Daniją*, C-150/04, Rink. p. I-1163, 58 punktą.

komerciniais tikslais, nebent esama konkrečių ir objektyviai patikrinamų įrodymų, kad:

— pagaminimo valstybėje narėje jie buvo neteisingai priskirti akcizu neapmokestinamiems arba nuo akcizo atleidžiamiems produktams,

— arba

— produktai, kurie buvo atleisti nuo akcizo pagaminimo valstybėje narėje pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą, gali būti panaudoti kitais tikslais nei nurodyti šioje nuostatoje.

3. Europos Sąjungos teisės reikalavimai, susiję su atleidimu nuo akcizo, grąžinant sumokėtą akcizą (antrasis klausimas)

94. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, kokie reikalavimai yra nustatyti Europos Sąjungos teisėje, kiek tai susiję su nuostatų dėl atleidimo nuo akcizo pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą formulavimu nacionalinėje teisėje, jeigu atitinkama valstybė narė pasirenka Direktyvos 92/83 27 straipsnio 6 dalyje numatytą grąžinimo modelį.

95. Šis klausimas kilo dėl to, kad akcizas už maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus pagal Jungtinės Karalystės teisę yra grąžinamas tik laikantis itin griežtų sąlygų, įtvirtintų FA 1995 4 straipsnyje, iš kurių, kiek tai susiję su antruoju klausimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia šias:

— Maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai turi būti faktiškai panaudoti kaip sudedamosios dalys gaminant maisto produktus (FA 1995 4 straipsnio 1 dalies a punktas kartu su 2 dalies c punktu).

— Paraišką gali pateikti tik asmenys, kurie patys panaudojo maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus kaip sudedamąsias dalis gamindami maisto produktus arba kurie vykdo tokių maisto produktų didmeninį tiekimą (FA 1995 4 straipsnio 3 dalies a ir b punktai).

— Prašymas grąžinti pateikiamas vėliausia praėjus keturiems mėnesiams nuo maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų panaudojimo dienos (FA 1995 4 straipsnio 5 dalies a punktas).

— Prašoma grąžinti suma yra ne mažesnė kaip 250 GBP (FA 1995 4 straipsnio 5 dalies b punktas).

96. Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 6 dalį valstybės narės gali nevaržomos patvirtinti atleidimą nuo suderinto akcizo, grąžindamos sumokėtą akcizą[66].

97. Būtent valstybės narės turi nustatyti išsamią sumokėto akcizo grąžinimo tvarką. Tokia išvada darytina, pirma, vadovaujantis procesinės autonomijos principu ir, antra, Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies įžanginiais žodžiais („Valstybės narės atleidžia <...> tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato <...>“). Vis dėlto, kaip visada, šiuo požiūriu reikia laikytis lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų[67].

98. Nagrinėjamoje byloje nepateikta jokių įrodymų, kad pagal Europos Sąjungos teisę suderinto akcizo grąžinimui taikomas mažiau palankus režimas, palyginti su akcizo, reglamentuojamo vien pagal nacionalinę teisę, grąžinimu. Todėl nekyla jokių problemų, kiek tai susiję su *lygiavertiškumo principu*.

99. Tačiau kur kas išsamesnio vertinimo reikalauja klausimas, ar FA 1995 4 straipsnyje įtvirtintos grąžinimo sąlygos atitinka veiksmingumo principą. Pagal šį principą reikalaujama, kad akcizo grąžinimas netaptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas[68]. Be to, pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalį grąžinimo sąlygomis turi būti siekiama „užtikrinti, kad tais atleidimais (nuo akcizo) būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti ir išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo“.

100. FA 1995 4 straipsnio nuostata, kad maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai faktiškai turi būti panaudoti gaminant maisto produktus, pati savaime dar nepažeidžia Europos Sąjungos teisės reikalavimų. Grąžintino akcizo susiejimas su tuo alkoholiu, kuris jau buvo panaudotas maisto produktų gamyboje kaip sudėtinė dalis, kaip tik atspindi Direktyvos 92/83 27 straipsnio 6 dalyje numatyto grąžinimo modelio pobūdį.

66 — Taip pat žr. Direktyvos 92/83 preambulės aštuonioliktą konstatuojamąją dalį.

67 — Nusistovėjusi teismų praktika; žr., pavyzdžiui, sprendimus, priimtus pačiomis įvairiausiomis aplinkybėmis: 1980 m. kovo 27 d. Sprendimo *Denkavit italiana*, 61/79, Rink. p. 1205, 22–25 punktus; 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, Rink. p. 3595, 12 punktą; 1998 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Edis*, C-231/96, Rink. p. I-4951, 34 punktą; 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *MyTravel*, C-291/03, Rink. p. I-8477, 17 punktą ir 2010 m. sausio 26 d. Sprendimo *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08, Rink. p. I-635, 31 punktą.

68 — Žr. 67 išnašoje minėtus sprendimus: Sprendimo *San Giorgio* 12 punktą; Sprendimo *Edis* 34 punktą ir Sprendimo *MyTravel* 17 punktą; šiuo atžvilgiu žr. 2008 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Impact*, C-268/06, Rink. p. I-2483, 46 punktą ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Pontin*, C-63/08, Rink. p. I-10467, 43 punktą.

101. Tik importuojamų maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų atveju yra reikalaujama, kad, kaip minėta[69], importo valstybės narės valdžios institucijos pripažintų pagaminimo valstybėje narėje suteiktą atleidimą nuo akcizo. Šiuo požiūriu jos negali nuspręsti pareikalauti pirma sumokėti akcizą, paskui (kai maisto produktas pagaminamas) pateikti paraišką dėl grąžinimo.

102. Vis dėlto tokios nuostatos, kaip antai FA 1995 4 straipsnis, probleminė dalis – kad ji užkerta kelią susigrąžinti akcizą, kai prašoma grąžinti suma yra mažesnė nei 250 GBP. Mokesčių administratorius netgi gali dar padidinti šią mažiausią sumą (FA 1995 4 straipsnio 5 dalies b punktas ir 6 dalis).

103. Reikia pripažinti, kad pagal Europos Sąjungos teisę valstybėms narėms iš principo nėra draudžiama daryti išimtį nedidelių sumų atveju ir jų negrąžinti. Tačiau, skirtingai nei PVM srityje[70], Direktyvoje 92/83 tokia galimybė nėra numatyta. Netgi darant prielaidą, kad, direktyvoje nesant tiesioginio leidimo, nacionalinėje teisėje yra leidžiama nustatyti mažiausias sumas, 250 GBP suma bet kuriuo atveju negali būti laikoma tinkama[71]. Priešingai, tai suma, kuri akivaizdžiai viršija bet kokią įsivaizduojamą *de minimis* ribą.

104. Taip pat reikia turėti omenyje, kad pagal tokią nuostatą, kaip antai FA 1995 4 straipsnis, šalia mažiausios sumos dar yra taikomas asmenų kategorijų, turinčių teisę pateikti paraišką, apribojimas, taip pat gana trumpas paraiškos pateikimo terminas. Šios aptariamos nuostatos sudedamosios dalys – minimali suma, paraiškos pateikimo terminas ir ribota asmenų, turinčių teisę pateikti paraišką, kategorija – sustiprina viena kitos poveikį.

105. Kaip byloje Teisingumo Teisme nurodė *Repertoire Culinaire*, esant akcizo normai, kuri Jungtinėje Karalystėje galiojo 2002 m.[72], norint pasiekti mažiausią 250 GBP sumą, pagal FA 1995 4 straipsnį nustatytą kaip sąlygą akcizui susigrąžinti, per tris mėnesius reikėtų sunaudoti mažiausia 215 butelių maisto produktų gamybai skirto vyno. Nė viena iš šalių neprieštaravo šiems skaičiavimams.

69 — Žr. mano pastabas dėl ketvirtojo klausimo (šios išvados 81–93 punktai).

70 — Žr. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 183 straipsnio antrą pastraipą dėl pirkimo PVM grąžinimo ar perkėlimo.

71 — 2002 m. liepos 16 d., kai buvo sulaikyti nagrinėjami maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai, ši suma sudarė apie 388 EUR; 2010 m. birželio 10 d., t. y. kai buvo surengtas posėdis šioje byloje dėl prejudicinio sprendimo, – apie 302 EUR.

72 — *Repertoire Culinaire* nurodo laikotarpį iki 2002 m. balandžio 27 d., nes, remiantis šios bendrovės pateikta informacija, šiuo laikotarpiu atsirado dauguma jos reikalavimų dėl akcizo grąžinimo.

106. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtintų, kad šie skaičiavimai yra tikslūs, jais remiantis, nesunku būtų pamatyti, jog Jungtinėje Karalystėje atleidimu nuo akcizo, numatytu Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punkte, geriausiu atveju gali pasinaudoti tik didieji maisto produktų gamybai skirto vyno naudotojai. Turint omenyje Jungtinės Karalystės taisyklių dėl akcizo grąžinimo griežtumą, daugybė restoranų ir kitų įstaigų, kurie ruošdami maistą maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus naudoja tik atsitiktinai ir bet kuriuo atveju mažesniais kiekiais, faktiškai negali pareikalauti grąžinti akcizo.

107. Be to, turime situaciją, kai pagal FA 1995 4 straipsnio 3 dalį teisė pateikti paraišką grąžinti akcizą suteikta tik tiems asmenims, kurie patys panaudojo maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus kaip maisto produktų sudedamąsias dalis arba kurie užsiima tokių maisto produktų didmeniniu tiekimu. Todėl toks didmeninis tiekėjas, koks yra *Repertoire Culinaire*, kuris tiekia tik pačius maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus, o ne iš jų pagamintus maisto produktus, apskritai net neturi teisės pateikti paraiškos.

108. Iš viso tokia nuostata, kaip antai FA 1995 4 straipsnis, galiausiai turi tokį poveikį, kad atleidimas nuo akcizo pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą (kuris yra privalomas) praktiškai tampa beprasmis. Tai prieštarauja Europos Sąjungos teisės reikalavimui, jog valstybių narių nustatytomis sąlygomis turi būti siekiama užtikrinti, kad atleidimu nuo akcizo būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti (Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalis). Šitaip iš pagrindų pakeičiamas principas, kad taikant Direktyvos 92/83 27 straipsnį atleidimas nuo akcizo yra taisyklė, o atsisakymas atleisti – išimtis[73].

109. Nėra jokios abejonės, kad formuluodamos nacionalines taisykles, reglamentuojančias atleidimą nuo akcizo arba akcizo grąžinimą, valstybės narės taip pat turi teisę atsižvelgti į kovos su išsisukinėjimais, vengimu ar piktnaudžiavimu reikalavimus[74]. Vis dėlto, kaip jau minėta, atsisakant atleisti nuo akcizo arba jį grąžinti, turi būti konkrečių ir objektyviai patikrinamų įrodymų apie piktnaudžiavimą. Remiantis visa Teisingumo

73 — Žr., kiek tai susiję su Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies a ir b punktais, Sprendimo *Italija prieš Komisiją* (minėto 21 išnašoje) 50 punktą ir Sprendimo *Profisa* (minėto 49 išnašoje) 18 punktą.

74 — Šiuo atžvilgiu žr. Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies įžanginius žodžius ir preambulės dvidešimt antrą konstatuojamąją dalį.

Teismui pateikta informacija, taip nėra nagrinėjamų maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų atveju. Nuostata, kurioje nustatytas gana trumpas naikinamasis terminas pateikti paraiškai dėl grąžinimo, pagal kurią mažesnės nei 250 GBP sumos nėra grąžinamos ir, be to, kuri apskritai nesuteikia teisės maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų tiekėjams kreiptis dėl akcizo grąžinimo, akivaizdžiai viršija šiaip teisėtą tikslą kovoti su piktnaudžiavimu.

110. Taigi apskritai į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: nacionalinė nuostata, kurioje nustatytas keturių mėnesių naikinamasis terminas ir grąžinamo akcizo už maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus minimali 250 GBP suma, taip pat pagal kurią maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų tiekėjai nepatenka į kategoriją asmenų, turinčių teisę kreiptis dėl akcizo grąžinimo, pažeidžia Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalį ir veiksmingumo principą.

VI — Išvada

111. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į Jungtinės Karalystės *First-Tier Tribunal (Tax)* prašymą priimti prejudicinį sprendimą atsakyti taip:

1. Vynas ir portveinas, į kuriuos, norint naudoti kaip maisto produktų gamybai skirtą vyną ir portveiną, buvo įmaišyta tiek druskos ir pipirų, kad jie tapo nebetinkami gerti, nepatenka į etilo alkoholio apibrėžtį pagal Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmą įtrauką.

2. Maisto produktų gamybai skirti alkoholiniai gėrimai, kurie yra apmokestinami suderintu akcizu alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, turi būti atleidžiami nuo šio akcizo pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą.

3. Produktai, kurie buvo išleisti laisvai cirkuliuoti pagaminimo valstybėje narėje, neapmokestinus jų akcizu arba atleidus nuo akcizo, neturi būti apmokestinami pagal nuostatas dėl suderinto akcizo kitoje valstybėje narėje, į kurią jie importuojami komerciniais tikslais, nebent esama konkrečių ir objektyviai patikrinamų įrodymų, kad:

— pagaminimo valstybėje narėje jie buvo neteisingai priskirti akcizu neapmokestinamiems arba nuo akcizo atleidžiamiems produktams,

arba

— produktai, kurie buvo atleisti nuo akcizo pagaminimo valstybėje narėje pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punktą, gali būti panaudoti kitais tikslais nei nurodyti šioje nuostatoje.

4. Nacionalinė nuostata, kurioje nustatytas keturių mėnesių naikinamasis terminas ir grąžinamo akcizo už maisto produktų gamybai skirtus alkoholinius gėrimus minimali 250 GBP suma, taip pat pagal kurią maisto produktų gamybai skirtų alkoholinių gėrimų tiekėjai nepatenka į kategoriją asmenų, turinčių teisę kreiptis dėl akcizo grąžinimo, pažeidžia Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalį ir veiksmingumo principą.