NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT prednesené 15. júla 2010[1]

I — Úvod

1. Používanie vína pri varení má v Európe tisícročnú tradíciu. Už rímsky labužník Marcus Gavius Apicius[2], ktorému je prisudzované autorstvo najstaršej kuchárskej knihy[3], používal vo svojich omáčkach víno[4].

2. V prejednávanom prípade nie je sporné správne používanie vína v kuchyni. Účastníci konania vo veci samej sa dokonca výslovne zhodli na tom, že pri odbornom používaní vína podľa tradičného receptu – ako napríklad na prípravu *bœuf bourguignon* – neobsahuje hotový výrobok viac než 5 % vol alkoholu.

3. Predmetom tohto konania o návrhu na začatie prejudiciálneho konania je skôr otázka, či víno výlučne na varenie, portské výlučne na varenie alebo koňak výlučne na varenie podliehajú spotrebnej dani z alkoholu a alkoholických nápojov, ktorá je zosúladená na úrovni Únie, a za akých podmienok sa má poskytnúť oslobodenie od tejto spotrebnej dane. Na to, ako sa zdá, neexistuje v členských štátoch nijaká jednotná prax.

4. V prípade sporného vína na varenie, portského na varenie a koňaku na varenie ide o liehoviny, do ktorých bola pridaná soľ a korenie, takže – v súlade s ich účelom použitia – sa môžu použiť iba na prípravu pokrmov a ako nápoje sú nekonzumovateľné. Rovnako britský daňový orgán[5] vychádza z toho, že tieto výrobky podliehajú spotrebnej dani z alkoholu a alkoholických nápojov. Z tohto dôvodu zaistil nezdanený náklad kamiónu, v ktorom sa prepravovalo víno na varenie, portské na varenie a koňak na varenie (ďalej len „liehoviny na varenie“), určené

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Marcus Gavius Apicius údajne žil v 1. storočí v antickom Ríme. Plínius Starší ho označuje vo svojej „prírodovede“ za veľkého márnotratníka a pôžitkára (*nepotum omnium altissimus gurges*; pozri Plin. nat. hist. 10, 133), ktorý bol zrodený pre každý druh luxusu (*ad omne luxus ingenium natus*; pozri Plin. nat. hist. 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (O umení varenia). Znenie tejto zbierky receptov, ktorá sa dodnes zachovala, však údajne pochádza z 3. alebo zo 4. storočia, a teda ju nezostavil Apicius.

4 — Pozri napríklad Apiciovi prisudzovaný recept *ius in elixam omnem* (omáčka na každé varené mäso) v: *De re coquinaria*, 7. kniha, odsek 6.

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

pre londýnsky veľkoobchod s potravinami Repertoire Culinaire Ltd, a to pri jeho dovoze z Francúzska do Spojeného kráľovstva. Teraz Repertoire Culinaire vedie spor s anglickými orgánmi o vydanie tohto tovaru.

5. Na prvý pohľad sa zdá, že riešenie tohto prípadu je jednoduché, keďže Súdny dvor už raz povinnosť platiť spotrebnú daň z vína na varenie v rozsudku Gourmet Classic [6] potvrdil. V tomto prípade však vyzýva žalobkyňa Súdny dvor vyslovene k tomu, aby prehodnotil svoje vtedajšie právne posúdenie a v niektorých bodoch ho doplnil.

II — Právny rámec

A — *Právo Únie*

6. Rámec tohto prípadu určuje v práve Európskej únie smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam [7] a smernica Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje [8]. Okrem toho sú na riešenie tohto prípadu dôležité časti takzvanej kombinovanej nomenklatúry.

1. Smernica 92/12

7. Vo všeobecných ustanoveniach smernice 92/12 je okrem iného upravené aj to, v ktorom členskom štáte a v ktorom okamihu sa začne vyberať spotrebná daň z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani. K tomu stanovuje článok 6 ods. 1 smernice 92/12 toto:

„Spotrebná daň sa začne vyberať v čase uvoľnenia výrobkov na spotrebu…“

8. Článok 7 smernice 92/12 v relevantnej časti znie takto:

„1. V prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a už uvoľnených na spotrebu v jednom členskom štáte, určených na komerčné účely v inom členskom štáte, spotrebná daň sa má vyberať v tom členskom štáte, v ktorom sú tieto výrobky skladované.

6 — Rozsudok z 12. júna 2008, Gourmet Classic, C-458/06, Zb. s. I-4207.

7 — Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, korigendum Ú. v. EÚ L 228, s. 28.

8 — Ú. v. ES L 316, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206.

2. Pre tento cieľ, bez ohľadu na článok 6, kde sú už výrobky určené na spotrebu, ako je definované v článku 6, distribuované v jednom členskom štáte, určené pre distribúciu alebo použitie v inom členskom štáte na účely obchodníka, ktorý vykonáva ekonomickú aktivitu nezávisle, alebo na účely orgánu, ktorý je riadený štátnym zákonom, spotrebná daň sa bude uplatňovať v tomto ďalšom členskom štáte.

…“

2. Smernica 92/83

9. Oddiel V smernice 92/83 obsahuje v článkoch 19 až 23 ustanovenia o zdaňovaní etanolu. V článku 19 ods. 1 smernice sa v tejto súvislosti hovorí:

„Členské štáty musia uplatňovať spotrebnú daň na etanol v súlade s touto smernicou.“

10. Článok 20 smernice 92/83 znie takto:

„Na účely tejto smernice platí, že pojem ‚etanol‘ predstavujú:

— všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 % objemových percent [1,2 objemového percenta – *neoficiálny preklad*] etanolu, ktoré spadajú pod KN kódy 2207 a 2208, aj keď sú tieto produkty čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy [časťou výrobku, ktorý spadá pod inú kapitolu kombinovanej nomenklatúry – *neoficiálny preklad*],

— produkty spadajúce pod KN kódy 2204, 2205 a 2206, ktoré majú skutočný obsah etanolu vyšší ako 22 % objemových percent [22 objemových percent – *neoficiálny preklad*] etanolu,

— produkty obsahujúce konzumný lieh, ktoré sú buď vo forme roztoku, alebo v inej forme.“

11. Článok 27 smernice 92/83 patrí pod oddiel VII o výnimkách a jeho relevantné časti upravujú toto:

„1. Členské štáty oslobodia produkty podliehajúce tejto smernici od zosúladenej

spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním:

…

e) ak sa produkt používa na výrobu esencií na prípravu potravín a nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemových percent [1,2 objemového percenta – *neoficiálny preklad*] etanolu;

f) ak sa výrobok používa priamo ako zložka v polotovaroch na výrobu potravín, plnených alebo podobných, za predpokladu, že v žiadnom prípade obsah etanolu neprekročí hodnotu 8,5 litra čistého etanolu na 100 kg výrobku pre čokolády a 5 litrov čistého etanolu pre ostatné výrobky.

…

6. Členské štáty môžu slobodne realizovať oslobodenia od daní uvedené v predchádzajúcom texte prostredníctvom refundácie už zaplatenej spotrebnej dane.“

3. Kombinovaná nomenklatúra

12. Položky 2204 až 2208 kombinovanej nomenklatúry (ďalej len „KN“) [9], na ktoré odkazuje článok 20 smernice 92/83, patria do kapitoly 22 KN („Nápoje, liehoviny a ocot“) a týkajú sa tohto tovaru:

„2204	Víno z čerstvého hrozna…
2204 10	– Šumivé víno
…	
2204 21	– Ostatné vína… v nádobách s objemom 2 l alebo menším
…	
	– – – – – So skutočným objemovým alkoholometrickým titrom nepresahujúcim 15 % vol… [produkované v určitých oblastiach]…
…	
	– – – – – – – Biele vína

9 — KN je upravená v prílohe I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382). Rozhodujúce je znenie KN, ktoré platilo v deň prijatia smernice 92/83, teda 19. októbra 1992 (pozri štvrté odôvodnenie smernice 92/83); toto znenie spočíva na nariadení Komisie (EHS) č. 2587/91 z 26. júla 1991 (Ú. v. ES L 259, s. 1) a nadobudlo účinnosť 1. januára 1992.

…		2207	Etylalkohol nedenaturovaný, s objemovým alkoholometrickým titrom 80 % vol alebo vyšším; etylalkohol a ostatné destiláty, denaturované, s akýmkoľvek alkoholometrickým titrom:
	– – – – – – – Ostatné…		
…			
		2207 10 00	– Etylalkohol nedenaturovaný, s objemovým alkoholometrickým titrom 80 % vol alebo vyšším
	– – – – – So skutočným objemovým alkoholometrickým titrom presahujúcim 15 % vol, ale nepresahujúcim 22 % vol:		
		2207 20 00	– Etylalkohol a ostatné destiláty, denaturované, s akýmkoľvek alkoholometrickým titrom
2204 21 89	– – – – – – – Portské		
		2208	Etylalkohol nedenaturovaný, s objemovým alkoholometrickým titrom nižším ako 80 % vol; destiláty, likéry a ostatné liehové nápoje; [zložené alkoholické prípravky slúžiace na výrobu nápojov – *neoficiálny preklad*]:
…			
2205	Vermút a ostatné vína z čerstvého hrozna ochutené bylinami alebo aromatickými látkami…		
		2208 20	– Destiláty z hroznového vína alebo hroznových výliskov…
…			
			– – V nádobách s objemom 2 l alebo menším:
2206	Ostatné kvasené nápoje (napríklad jablčné, hruškové, medovina); zmesi kvasených nápojov a zmesi kvasených nápojov a nealkoholických nápojov, inde nešpecifikované alebo nezahrnuté…	2208 20 12	– – – Koňak
		…	
			– – Etylalkohol nedenaturovaný, s objemovým alkoholometrickým titrom nižším ako 80 % vol v nádobách s objemom:
…			

2208 90 91	– – – 2 l alebo menším	2103 90	– Ostatné
…		…	
2209	Ocot…		
		2103 90 90	– – Ostatné
…“		…“	

13. Úvod ku kapitole 22 KN obsahuje pod nadpisom „Poznámky“ okrem iného toto:

„1. Do tejto kapitoly nepatria:

a) výrobky tejto kapitoly (iné ako výrobky položky 2209), ktoré sú pripravené na kuchynské účely a pritom nie sú vhodné na spotrebu ako nápoje (všeobecne položka 2103)…“

14. Doplňujúco je potrebné poukázať na položku KN 2103, ktorá patrí ku kapitole 21 KN („Rôzne jedlé prípravky“) a označuje tieto tovary:

„2103	Omáčky a prípravky na omáčky; nakladacie a koreniace zmesi; horčičná múčka a prášok a pripravená horčica:
…	

B – *Vnútroštátne právo*

15. Z práva Spojeného kráľovstva je relevantný článok 4 kapitoly 4 Finance Act 1995 (ďalej len „FA 1995“) [10]. Toto ustanovenie, ktoré bolo vydané podľa údajov účastníkov konania na prebratie smernice 92/83, upravuje konanie pri vrátení spotrebných daní na alkoholické nápoje. Znie takto:

„Oslobodenie pre alkoholické prísady

1. Ak dotknutá osoba finančnej správe pre spotrebné dane dôveryhodne preukáže, že zdaniteľné liehoviny, na ktoré bola vyrubená daň,

10 — Daňový zákon z roku 1995.

a) boli použité ako prísada pri výrobe alebo zhotovení výrobku v zmysle ods. 2…

…

podľa nasledujúcich ustanovení tohto článku existuje voči finančnej správe pre spotrebné dane nárok na vrátenie zaplatenej dane.

2. Výrobky v zmysle tohto odseku sú:

…

c) … potraviny obsahujúce alkohol určené na ľudskú spotrebu, ktoré v 100 kg potravín neobsahujú viac než 5 litrov alkoholu.

3. Vrátenie dane z alkoholu sa podľa tohto článku vzťahuje iba na osobu, ktorá

a) použila alkohol ako prísadu do výrobku v zmysle ods. 2 alebo ho premenila na ocot;

b) je činná ako veľkoobchodník s výrobkami podľa opisu v ods. 2 alebo s octom;

c) vyrobila alebo zhotovila výrobok alebo ocot na účely tejto činnosti;

d) podala žiadosť o vrátenie dane podľa kritérií nasledujúcich ustanovení tohto článku a

e) preukáže finančnej správe pre spotrebné dane, že podmienky uvedené v písm. a) až c) sú splnené a že požadované vrátenie sa netýka žiadnych daní, ktoré boli vrátené alebo nahradené pred podaním žiadosti.

4. Žiadosť na vrátenie dane podľa tohto článku je potrebné podať vo forme, spôsobom a s obsahom v súlade so všeobecnými alebo pre konkrétny prípad udelenými podmienkami určenými finančnou správou pre spotrebné dane.

5. Pokiaľ finančná správa pre spotrebné dane nestanoví nič iné, je možné podať žiadosť o vrátenie dane podľa tohto článku iba v prípade, keď

a) sa žiadosť týka daní, ktoré boli vyrubené z alkoholu, ktorý sa používal ako prísada do výrobku alebo bol premenený na ocot v rámci lehoty troch mesiacov, ktorá uplynula najneskôr mesiac pred podaním žiadosti, a

b) suma v žiadosti o vrátenie dane predstavuje minimálne 250 GBP.

6. Finančná správa pre spotrebné dane môže prostredníctvom nariadenia sumu uvedenú v odseku 5 písm. b) predbežne zvýšiť…

…“

III — Skutkový stav a konanie vo veci samej

16. Firma Repertoire Culinaire Ltd. vykonáva obchodnú činnosť v oblasti veľkoobchodu s potravinami v Londýne.

17. Dňa 10. júla 2002 zadržali príslušníci finančnej správy v colnom pohraničnom pásme[11] v Coquelles (Francúzsko) motorové vozidlo s prívesom. Obhliadkou motorového vozidla zistili, že sa v ňom nachádzali viaceré palety s bielym vínom, červeným vínom, portským a koňakom určeným pre Repertoire Culinaire. Konkrétne našli:

— päť paliet, z ktorých každá obsahovala 70 škatúľ bieleho vína (11 % vol alkoholu), pričom každá škatuľa obsahovala osem litrov bieleho vína, čiže celkovo 2 800 litrov vína,

— päť paliet s tým istým množstvom červeného vína (11 % vol alkoholu),

— jedna paleta s 20 škatuľami portského (19 % vol alkoholu), pričom každá škatuľa obsahovala osem litrov portského vína, čiže celkovo 160 litrov portského, a

— desať škatúľ po osem litrov koňaku (40 % vol alkoholu), čiže celkovo 80 litrov koňaku.

18. Ďalšie preverovanie prinieslo nasledujúce výsledky: balenie koňaku malo nadpis „Nevhodné na pitie“ a obsahovalo 1 % „prídavkov“. Vo víne sa nachádzali prídavky v množstve 2 %. Etiketa pre portské víno

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

neuvádzala žiadny údaj o prídavkoch. Okrem toho na faktúre adresovanej Repertoire Culinaire od francúzskeho dodávateľa bol uvedený odkaz, že ide o „salé – poivré“ [12] s colným kódom 2103 90 90 89 [13].

19. Medzi účastníkmi sporu vo veci samej existuje zhoda v tom, že v prípade naloženého tovaru ide o tzv. víno na varenie, portské na varenie, resp. koňak na varenie, to znamená víno, portské, resp. koňak, do ktorých sa primiešava pri ich výrobe soľ a korenie. Pridaním soli a korenia sa výrobky ako nápoj stali nekonzumovateľné [14], ale je možné použiť ich pri varení. S ekonomicky odôvodniteľnými nákladmi nie je možné odstrániť pridanú soľ a korenie ani úplne izolovať alkohol vo výrobkoch.

20. Víno na varenie pozostáva z vína, ktoré vzniká výlučne kvasením. Ak sa víno na varenie použije ako prísada podľa uznávaného receptu, vzniká podľa zhodného názoru účastníkov konania hotový výrobok s obsahom alkoholu menším než 5 % vol.

21. Všetky tovary boli zaistené colnou správou Spojeného kráľovstva, pretože k nim neexistoval ani sprievodný list [15], ani potvrdenie o zaplatení spotrebnej dane Spojeného kráľovstva. Dňa 16. júla 2002 boli tovary zhabané na účely prepadnutia. Vydanie tovaru, ktoré firma Repertoire Culinaire požadovala, bolo zamietnuté. Po námietke Repertoire Culinaire sa rozhodnutím o námietke zo 17. októbra 2002 po opätovnom preskúmaní skutkového stavu zachovalo zamietavé rozhodnutie. Ako odôvodnenie bolo v rozhodnutí o námietke uvedené, že tovary podliehajú ako alkohol spotrebnej dani Spojeného kráľovstva. [16]

22. Dňa 4. novembra 2002 podala Repertoire Culinaire žalobu proti rozhodnutiu o námietke. Konanie teraz prebieha na vnútroštátnom súde First-Tier Tribunal (Tax) [17].

IV — Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdnym dvorom

23. Uznesením z 24. apríla 2009, ktoré došlo Súdnemu dvoru 8. mája 2009, sa First-Tier

12 — „Osolené – okorenené“.

13 — Odlišne od toho uviedol spolupracovník špeditéra ako colný kód „2103 90 90 59“, pričom mohlo ísť o omyl, pretože takýto kód neexistuje.

14 — Z dokumentov predložených v správnom konaní podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že víno sa stáva nekonzumovateľné pridaním 10 gramov soli a 10 gramov korenia na liter.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — Dňa 18. júla 2002 nasledovali dva platobné výmery na spotrebnú daň: jeden vo výške 53 853 GBP za predaný tovar a ďalší na 5 884 GBP za tovar na sklade. Tieto platobné výmery 27. septembra 2002 potvrdil Appeals and Reconsiderations Team London (Odvolacie a preskúmavacie oddelenie v Londýne).

17 — Súd príslušný pre daňové veci.

Tribunal (Tax) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto štyri prejudiciálne otázky:

„1. Podlieha víno na varenie a portské na varenie spotrebnej dani podľa smernice 92/83/EHS v členskom štáte dovozu z toho dôvodu, že sa na ne vzťahuje definícia etanolu podľa prvej zarážky článku 20 tejto smernice?

2. Je zlučiteľné so záväzkami členského štátu, aby uplatnil oslobodenie od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 v spojení s článkom 27 ods. 6 a s článkom 28 ES alebo s priamym účinkom týchto záväzkov, alebo so zásadami rovnosti zaobchádzania a proporcionality, pokiaľ sa toto oslobodenie v súvislosti s vínom na varenie, portským na varenie a koňakom na varenie obmedzuje iba na prípady, keď sú alkoholické nápoje použité ako prísada, a ak o oslobodenie môžu žiadať len osoby, ktoré alkoholické nápoje použili ako prísadu do výrobkov, alebo osoby, ktoré vykonávajú činnosť ako veľkoobchodníci s takými výrobkami alebo vyrobili také výrobky na účely takej obchodnej činnosti, a za ďalších podmienok, podľa ktorých sa žiadosti o oslobodenie musia podať v celkovej lehote štyroch mesiacov od zaplatenia dane a suma, ktorá sa má vrátiť, nesmie byť nižšia ako 250 GBP?

3. Treba víno na varenie a portské na varenie, ak podliehajú dani podľa prvej zarážky článku 20 smernice 92/83, a koňak na varenie, ktoré sú predmetom prejednávanej veci, považovať za oslobodené od spotrebnej dane v mieste jeho výroby podľa článku 27 ods. 1 písm. f), prípadne článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83?

4. Ak členský štát prepustil víno na varenie, portské na varenie a koňak na varenie z režimu spotrebnej dane podľa smernice 92/12 do voľného obehu v Európskej únii, aký to má vo svetle článkov 10 ES a 28 ES vplyv na záväzky členských štátov podľa článku 20 a článku 27 ods. 1 písm. f), prípadne článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83?“

24. V konaní na Súdnom dvore predložili písomné a ústne pripomienky Repertoire Culinaire a Európska komisia. Okrem toho sa na písomnej časti konania zúčastnili poľská a portugalská vláda, francúzska vláda sa ústne vyjadrila na pojednávaní 10. júna 2006. [18]

18 — Francúzska vláda sa vyjadrila iba k prvej prejudiciálnej otázke.

V — Právne posúdenie

25. Ako časť všeobecného systému týkajúceho sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, ako bol zavedený smernicou 92/12, zaväzuje smernica 92/83 členské štáty, aby vyberali z alkoholu a alkoholických nápojov spotrebnú daň zosúladenú s právom Únie. Zdaneniu podlieha: pivo (oddiel I smernice 92/83), víno (oddiel II smernice 92/83), „kvasené nápoje okrem vína a piva“ (oddiel III smernice 92/83), „medziprodukty“ (oddiel IV smernice 92/83) a „etanol“ (oddiel V smernice 92/83).

A — *Prvá prejudiciálna otázka: pojem „etanol“ v zmysle smernice 92/83*

26. Na prvý pohľad sa môže zdať domnienka, že „víno na varenie“ ako každé iné víno podlieha dani z vína podľa oddielu II smernice 92/83, oprávnená. Táto domnienka aj platí, pokiaľ ide o výrobok predstavujúci tradičné víno, ktoré sa predáva, ktoré však chuťovo nenašlo zaľúbenie u spotrebiteľa, a preto sa zvykne, ľudovo povedané, označovať ako „víno na varenie“. Takéto víno je a ostáva nápojom, avšak na základe subjektívneho vnímania spotrebiteľa sa považuje za menejcenné, a preto má iné použitie.

27. Sporných liehovín na varenie v tomto prípade sa to však netýka. Primiešaním soli a korenia sa stali podľa údajov vnútroštátneho súdu, ktorý je výlučne príslušný na konštatovanie a posúdenie skutkového stavu, [19] ako nápoje nekonzumovateľné. Z tohto faktu treba vychádzať pri posúdení návrhu na začatie prejudiciálneho konania, hoci poľská vláda považuje dotknuté výrobky za konzumovateľné. Aj účastníci konania vo veci samej majú jednotný názor na to, že sporné liehoviny v každom prípade môžu patriť do rozsahu pôsobnosti oddielu V („etanol“), nie však do rozsahu pôsobnosti jedného z ostatných oddielov smernice 92/83.

28. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či víno na varenie a portské na varenie, ktoré boli osolené a okorenené a tým sa stali ako nápoje nekonzumovateľné, môžu byť zahrnuté pod pojem etanol v zmysle článku 20 smernice 92/83, takže podliehajú zosúladenej spotrebnej dani z alkoholu. Koňak na varenie nie je predmetom tejto prvej prejudiciálnej otázky.

19 — Ustálená judikatúra; pozri najmä rozsudky z 15. novembra 1979, Denkavit Futtermittel, 36/79, Zb. s. 3439, bod 12; z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 54, a zo 4. júna 2009, Mickelsson a Roos, C-142/05, Zb. s. I-04273, bod 41.

1. Úvodné poznámky

29. Ako bežné synonymá pre pojem etanol sa doteraz používali slová lieh, špiritus alebo jednoducho alkohol. O tom, či ide o etanol v zmysle práva upravujúceho spotrebné dane, nerozhoduje bežný významu tohto pojmu, ale iba definícia upravená zákonodarcom Únie v článku 20 smernice 92/83, ktorá podriaďuje zosúladenej spotrebnej dani presne tri kategórie výrobkov považovaných za etanol. Každej z týchto kategórií je venovaná zarážka v tomto predpise.

30. Pod pojem etanol vo forme produktu obsahujúceho konzumný lieh (tretia zarážka článku 20 smernice 92/83) vôbec nespadajú prípravky uvedeného vína na varenie a portského na varenie, ktoré sú predmetom sporu, pretože na základe pridania soli a korenia nie sú vhodné na pitie.

31. Ani víno na varenie, ani portské na varenie nemožno priradiť k výrobkom KN kódov 2204, 2205 a 2206 – čiže zjednodušene: vína z čerstvého hrozna, vermúty a ostatné kvasené nápoje – (druhá zarážka článku 20 smernice 92/83), pretože aj tieto výrobky majú spoločné to, že ide o nápoje. Odhliadnuc od toho, obsah alkoholu vo víne na varenie vo výške 11 % vol alkoholu a v portskom na varenie vo výške 19 % vol alkoholu sa zakaždým nachádza pod požadovaným minimálnym obsahom alkoholu („vyšší ako 22 objemových percent alkoholu“), ktorý by bol podľa druhej zarážky článku 20 smernice 92/83 potrebný na zaradenie etanolu v zmysle právnej úpravy spotrebných daní.

32. Treba preskúmať, či víno na varenie a portské na varenie, ktoré boli v prejednávanom prípade zhabané, môžu patriť pod prvú zarážku článku 20 smernice 92/83. Tejto otázke sa venujú nasledujúce body návrhov.

2. Etanol v zmysle prvej zarážky článku 20 smernice 92/83

33. Podľa prvej zarážky článku 20 smernice 92/83 označuje pojem etanol „všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 objemového percenta etanolu, ktoré spadajú pod KN kódy 2207 a 2208, aj keď sú tieto produkty čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy [časťou iného výrobku, ktorý spadá pod inú kapitolu kombinovanej nomenklatúry – *neoficiálny preklad*]“.

34. V rozsudku Gourmet Classic Súdny dvor toto ustanovenie v súvislosti s vínom na varenie považoval za uplatniteľné. [20] Vnútroštátny súd v podstate žiada Súdny dvor, aby

20 — Rozsudok Gourmet Classic, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 39.

prehodnotil svoje vtedajšie hodnotenie. K tejto žiadosti sa pridávam aj ja.

35. Víno na varenie síce s 11 % vol alkoholu, ako aj portské víno na varenie s 19 % vol alkoholu nepochybne spĺňa minimálny obsah alkoholu upravený podľa prvej zarážky článku 20 smernice 92/83 vo výške viac než 1,2 % vol alkoholu. Je však potrebné vykonať podrobné preskúmanie, či sa obe tieto liehoviny na varenie dajú zaradiť pod položky 2207 alebo 2208 KN, ktoré upravuje právo Európskej únie.

— Položka 2207 KN

36. Položka 2207 KN zahŕňa jednak nedenaturovaný etylalkohol s objemovým alkoholometrickým titrom 80 % vol alebo väčším (podpoložka 2207 10 00), ako aj denaturovaný etylalkohol a destiláty s akýmkoľvek alkoholometrickým titrom (podpoložka 2207 20 00). V tomto prípade sa sporné liehoviny na varenie nedajú zaradiť ani pod jednu z týchto dvoch podpoložiek.

37. Podpoložka 2207 10 00 sa v prejednávanom prípade vôbec nemôže uplatniť, pretože obsah alkoholu zhabaných liehovín na varenie sa nachádza pod požadovaným minimálnym objemovým alkoholometrickým titrom vo výške 80 % vol.

38. Podpoložka 2207 20 00 sa rovnako nemôže uplatniť, lebo liehoviny na varenie sa neskladajú z denaturovaného alkoholu alebo destilátov. Fermentácia, resp. denaturácia alkoholu je postup, pri ktorom sa alkohol stáva toxický, aby sa nedal piť alebo premeniť na požívateľnú potravinu. [21] V prejednávanom prípade sa síce liehoviny na varenie stali ako nápoje nekonzumovateľné, ale naďalej ich možno používať na výrobu potravín. Okrem toho na tento účel primiešané prísady, ako je soľ a korenie, nie sú denaturačné látky uznané v rámci Európskej únie na denaturalizáciu alkoholu. [22]

— Položka 2208 KN

39. Pokiaľ ide o položku 2208 KN, v čase rozhodujúcom pre tento spor [23] boli medzi liehoviny zaradené tri druhy alkoholických nápojov: „Etylalkohol nedenaturovaný, s objemovým alkoholometrickým titrom menším ako 80 % vol; destiláty, likéry a ostatné liehové nápoje; [zložené alkoholické prípravky

21 — Rozsudok zo 7. decembra 2000, Taliansko/Komisia, C-482/98, Zb.s. I-10861, body 21 a 22.

22 — Pozri nariadenie Komisie (ES) č. 3199/93 z 22. novembra 1993 o vzájomnom uznávaní postupov úplného denaturovania etanolu na účely výnimky zo spotrebnej dane (Ú. v. ES L 288, s. 12; Mim. vyd. 09/001, s. 249). Na základe tohto nariadenia predpokladá denaturalizácia vo Francúzsku, krajine pôvodu alkoholu na varenie, pridanie metylénu a izopropylalkoholu. V Spojenom kráľovstve, krajine určenia alkoholu na varenie, sa používa „wood naphta" a surový pyridín. Soľ a korenie nie sú podľa tohto nariadenia nikde v EÚ uznané ako denaturačné látky.

23 — Určujúce je znenie KN, ktoré platilo v deň prijatia smernice 92/83, teda 19. októbra 1992 (pozri štvrté odôvodnenie smernice 92/83).

slúžiace na výrobu nápojov – *neoficiálny preklad*]“. [24]

40. Pri liehovinách na varenie, ktoré sú predmetom prvej prejudiciálnej otázky (víno na varenie a portské na varenie), nejde ani o destiláty (podpoložka 2208 20 KN), ani o likér (podpoložka 2208 70 KN). Víno na varenie a portské na varenie nie je možné považovať ani za „ostatné liehové nápoje“, keďže primiešaním soli a korenia sa stali nevhodné na pitie.

41. Víno na varenia a portské na varenie sa takisto nedajú zaradiť do kategórie „zložené alkoholické prípravky slúžiace na výrobu nápojov“ [*neoficiálny preklad*]. Dôvodom je skutočnosť, že z týchto liehovín na varenie sa podľa ich jednoznačného účelu použitia nemali vyrábať nijaké nápoje, ale výlučne pripravovať jedlá.

42. V každom prípade by sa dalo uvažovať o zaradení sporného vína na varenie a portského na varenie pod podpoložku 2208 90 91 KN „etylalkohol nedenaturovaný, s objemovým alkoholometrickým titrom menším ako 80 % vol, v nádobách s objemom 2 l alebo menším“.

43. Pri zaradení tovarov do KN však nemožno vychádzať iba z jednotlivých kódov KN. Rovnako dôležité sú aj poznámky k oddielom a ku kapitolám. [25]

44. Z poznámky č. 1 písm. a) uvedenej v úvode ku kapitole 22 KN vyplýva, že výrobky, ktoré sú pripravené na kuchynské účely a pritom nie sú vhodné na spotrebu ako nápoje, nepatria do kapitoly 22 KN [26], ale treba ich zaradiť medzi rôzne jedlé prípravky vo všeobecnosti pod položku 2103 KN [27].

45. Aj Súdny dvor v rozsudku Gourmet Classic výslovne uznáva, že víno na varenie je

24 — V dnes platnom znení položky 2208 KN už nie je obsiahnutý odkaz na „zložené alkoholické prípravky slúžiace na výrobu nápojov“ Táto zmena znenia položky 2208 KN sa viaže na nariadenie Komisie (ES) č. 2448/95 z 10. októbra 1995 (Ú. v. ES L 259, s. 1); pozri naposledy KN v znení prílohy I nariadenia Komisie (ES) č. 948/2009 z 30. septembra 2009 (Ú. v. EÚ L 287, s. 1).

25 — Pozri bod A 1 vetu 2 všeobecných pravidiel, ktoré sa nachádzajú v prvej časti oddiele I KN.

26 — Jediná výnimka z tohto je podľa spomínaných poznámok bod 1 písm. a) ocot, ktorý má v kapitole 22 KN vlastnú položku (KN kód 2209).

27 — Ešte zrejmejšie sú vysvetlivky vypracované Svetovou colnou organizáciou (WTO) ku kapitolám 21 a 22 harmonizovaného systému (HS), ktoré zodpovedajú položkám KN. Vo vysvetlivkách WTO k položke 2103 sa výslovne uvádza víno na varenie a koňak na varenie ako príklady zahrnutých výrobkov, zatiaľ čo víno na varenie a koňak na varenie v položke 2208 sa uvádzajú ako príklady vyňatých výrobkov. Tieto vysvetlivky si možno stiahnuť z internetu (naposledy navštívené 6. mája 2010). Podľa ustálenej judikatúry sú dôležitou, aj keď nie právne záväznou pomôckou na preskúmanie rozsahu jednotlivých položiek KN (rozsudok z 20. mája 2010, Data I/O, C-370/08, Zb. s. I-4401, bod 30 a citovaná judikatúra).

potravinovým výrobkom, na ktorý sa nevzťahuje kapitola 22, ale kapitola 21 KN. [28]

46. Víno na varenie a portské na varenie, ako správne poznamenala firma Repertoire Culinaire, nie je možné považovať za výrobky v zmysle kódu 2207 KN ani za výrobky v zmysle kódu 2208 KN.

— „Výrobok vo výrobku“

47. V rozsudku Gourmet Classic, už citovanom, Súdny dvor uviedol, že víno na varenie, považované za potravinový prípravok v zmysle kapitoly 21 KN, „nemá vplyv“ na posúdenie, či podlieha spotrebnej dani. Zdôraznil, že prvá zarážka článku 20 smernice 92/83 sa musí uplatniť aj vtedy, keď sú výrobky spadajúce do rozsahu pôsobnosti tohto ustanovenia časťou výrobku, ktorý patrí do inej kapitoly kombinovanej nomenklatúry.

48. Opierajúc sa o tieto úvahy, Súdny dvor uviedol, že „alkohol vo víne na varenie predstavuje etanol, ktorý v zmysle prvej zarážky článku 20 smernice 92/83 podlieha, s výhradou oslobodenia upraveného v článku 27 ods. 1 písm. f) tejto smernice, zosúladenej spotrebnej dani, ak jeho obsah alkoholu presahuje 1,2 objemového percenta“ [29].

49. Inými slovami povedané, Súdny dvor považuje čistý podiel alkoholu vo víne na varenie za „výrobok vo výrobku“ podliehajúci spotrebnej dani v zmysle prvej zarážky druhej časti vety článku 20 smernice 92/83.

50. Ten istý názor má aj Komisia. Uviedla, že článok 20 smernice 92/83 je všeobecnou zvyškovou kategóriou, ktorej výrobky celkom všeobecne podliehajú zosúladenej spotrebnej dani, pokiaľ jej tieto výrobky už nepodliehajú na základe iného ustanovenia smernice.

51. Tento uhol pohľadu ma nepresvedčil. Nenachádza oporu ani v doslovnom znení

28 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 35; pozri v tom istom zmysle usmernenia Komisie, ktoré takmer jednomyseľne prijal Výbor pre spotrebné dane na svojom zasadaní 27. novembra 2001 (dokument CED bod 372 v konečnom znení z 11. novembra 2002).

29 — Rozsudok Gourmet Classic, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 39; pozri v tom istom zmysle usmernenia Komisie, ktoré takmer jednomyseľne prijal Výbor pre spotrebné dane na svojom zasadaní 26. a 27. novembra 2001 (dokument CED bod 372 v konečnom znení z 11. novembra 2002).

článku 20, ani v cieľoch, ani v súvislostiach so smernicou 92/83.

52. Pokiaľ by chcel zákonodarca Únie považovať všetky produkty, v ktorých sa dajú preukázať určité množstvá alkoholu, za etanol podliehajúci spotrebnej dani, nebolo by treba prijať takú komplexnú úpravu, akou je smernica 92/83. Zjavne majú byť definované len určité alkoholické nápoje a určité liehové výrobky, na ktoré majú všetky členské štáty vyrubiť zosúladenú spotrebnú daň. [30] Nikde v smernici 92/83 sa nenachádza oporný bod pre tvrdenie, že výrobky, ktoré nie sú dotknuté žiadnym iným predpisom smernice, majú v každom prípade patriť do článku 20. Aj samotný článok 20 vychádza z premisy, že nie každý alkohol je možné zdaniť ako etanol, ale iba tri tam bližšie upravené skupiny výrobkov, ktoré obsahujú alkohol. [31]

53. Samotná okolnosť, že výrobok, akým je víno na varenie alebo portské na varenie, obsahuje alkohol, je podľa prvej zarážky článku 20 smernice 92/83 potrebnou („1,2 objemového percenta etanolu"), nie však dostatočnou podmienkou na výber spotrebnej dane. Okrem tejto podmienky je podľa tohto predpisu potrebné, aby sa alkohol nachádzal vo forme určitého výrobku alebo čiastkového výrobku v zmysle kódov 2207 a 2208 KN.

54. Podiel alkoholu vo víne na varenie alebo portskom na varenie nie je však sám osebe žiadnym samostatným (čiastkovým) výrobkom. Na základe všetkých dostupných informácií sa víno na varenie a portské na varenie nevyrába synteticky podľa vzorca „(čistý) alkohol plus voda plus aromatické prísady". Skôr ide o normálne víno, resp portské, ktoré vzniklo pri fermentácii a iba doň bola primiešaná soľ a korenie. Túto skutočnosť potvrdili všetci účastníci konania na základe otázky položenej v ústnej časti konania.

55. „Výrobok vo výrobku" nie je, ak vôbec, alkohol *tout court*, ale víno, resp. portské. Víno, resp. portské sú základnou ingredienciou na výrobu vína na varenie, resp. portského na varenie. Z toho vyplýva, že iba víno alebo portské možno považovať za (čiastkové) výrobky, ktoré sú v zmysle druhej časti vety prvej zarážky článku 20 smernice 92/83 „čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy [časťou iného výrobku, ktorý spadá pod inú kapitolu kombinovanej nomenklatúry – *neoficiálny*

30 — Pozri aj tretie odôvodnenie smernice 92/83 („*pre všetky príslušné výrobky* stanoviť jednotné definície") a štvrté odôvodnenie („vychádzali z definícií uvedených v kombinovanej nomenklatúre platnej ku dňu prijatia tejto smernice"); kurzívou zdôraznila generálna advokátka.

31 — Pozri aj pätnáste odôvodnenie smernice 92/83 („všetky druhy etanolu *podľa definície tejto smernice*"); kurzívou zdôraznila generálna advokátka.

preklad]“, teda víno na varenie, resp. portské na varenie.

56. Víno a portské nie sú výrobky, ktoré patria pod položku 2207 alebo 2208 KN. Skôr spadajú pod položku 2204 KN [32]. Aj keby sme chceli považovať víno, resp. portské za „výrobok vo výrobku“ vína na varenie, resp. portského na varenie, neuplatní sa prvá zarážka článku 20 smernice 92/83, pretože „výrobok vo výrobku“ sa nedá zaradiť pod taxatívne vymenované kódy 2207 alebo 2208 KN. [33]

57. Či a za akých predpokladov podliehajú výrobky položky 2204 KN (víno a portské) ako etanol spotrebnej dani, vyplýva výlučne z druhej zarážky, a nie z prvej zarážky článku 20 smernice 92/83.

58. Je v rozpore so zásadou právnej istoty uplatniť ustanovenie prvej zarážky článku 20 smernice 92/83 v rozpore s jej doslovným znením aj na výrobky spadajúce pod položku 2204 KN ako víno a portské. Zásada právnej istoty, ktorá predstavuje základnú zásadu práva Spoločenstva [34], prikazuje, aby boli právne predpisy jasné a určité a aby ich uplatnenie bolo pre tých, ktorí im podliehajú, predvídateľné. Táto požiadavka sa uplatňuje osobitne striktne v prípadoch, keď ide o právnu úpravu, ktorej dôsledkom by mohlo byť peňažné bremeno, aby sa umožnilo dotknutým osobám presne sa oboznámiť s rozsahom povinností, ktoré im ukladá. [35]

59. V súhrne som dospela k záveru, že Súdny dvor sa mýlil, keď v rozsudku Gourmet Classic zaradil „alkohol vo víne na varenie“ medzi „etanol v zmysle prvej zarážky článku 20 smernice 92/83“ [36]. Na svojom vtedajšom posúdení by nemal zotrvať.

32 — Neperlivé víno v nádobách s obsahom dvoch litrov alebo menej, ktoré sa vyrába v Európskej únii, a s objemovým alkoholometrickým titrom nepresahujúcim 15 % vol, patrí do podpoložky 2204 21 11 až 2204 21 84 KN, portské so skutočným objemovým alkoholometrickým titrom presahujúcim 15 % vol, ale nepresahujúcim 22 % vol patrí do podpoložky 2204 21 89 KN.

33 — V každom prípade koňak, ktorý prestavuje základnú surovinu na výrobu koňaku na varenie, patrí pod kód 2208 20 12 KN. Koňak na varenie nie je však, ako už bolo na začiatku uvedené, predmetom tejto prejudiciálnej otázky.

34 — Rozsudky zo 14. apríla 2005, Belgicko/Komisia, C-110/03, Zb. s. I-2801, bod 30, a z 10. januára 2006, IATA a ELFAA, C-344/04, Zb. s. I-403, bod 68.

35 — Pozri k tomu vo všeobecnosti rozsudky z 18. novembra 2008, Förster, C-158/07, Zb. s. I-8507, bod 67, a zo 14. januára 2010, Stadt Papenburg, C-226/08, Zb. s. I-131, bod 45, ako aj osobitne právnu úpravu, ktorej dôsledkom by mohlo byť peňažné bremeno, v rozsudkoch z 15. decembra 1987, Holandsko/Komisia, 326/85, Zb. s. 5091, bod 24; zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i., C-288/07, Zb. s. I-7203, bod 47, a z 10. septembra 2009, Plantanol, C-201/08, Zb. s. I-8343, bod 46.

36 — Rozsudok Gourmet Classic, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 39.

60. Aj bez toho sa význam rozsudku Gourmet Classic relativizuje tým, že svojho času bola prípustnosť prejudiciálnej otázky v centre záujmov; generálny advokát sa vo svojich návrhoch dokonca zaoberal výlučne otázkou prípustnosti. [37] Vo veci sa v každom prípade pred Súdnym dvorom neprediskutovali mnohé argumenty, ktorými sa v prejednávanom konaní intenzívne zaoberal vnútroštátny súd a účastníci konania, najmä Repertoire Culinaire. Už táto okolnosť by mala byť podnetom, aby sa rozsudok Gourmet Classic nepreceňoval [38].

61. Okrem toho v práve Únie rozsudky Súdneho dvora nepredstavujú „binding precedents“ [39]. Hoci Súdny dvor musí byť zdržanlivý pri odchýlení sa od skoršej judikatúry [40], v minulosti došlo vo viacerých dôležitých prípadoch k tomu, že preskúmal svoju skoršiu judikatúru a v prípade nutnosti ju výslovne zmenil alebo ozrejmil [41]. Odporúčam ísť touto cestou aj v tomto prípade.

62. Pokiaľ sa Súdny dvor v prejednávanom prípade rozhodne na základe môjho podnetu odchýliť od rozsudku Gourmet Classic, nepovažujem za nevyhnutné, aby časové účinky svojho rozsudku obmedzil na budúcnosť. Podľa ustálenej judikatúry predstavuje takéto obmedzenie účinkov rozsudku absolútnu výnimku; tá je odôvodniteľná, iba ak sa to zdá kogentne nevyhnutné z dôvodov právnej istoty a ochrany dôvery. V tomto prípade to však tak nie je. [42] Všetky prípadné nároky na vrátenie spotrebnej dane na víno na varenie alebo portské na varenie zaplatenej v minulosti veľmi nepresiahnu prehľadný rámec. Okrem toho aj po rozsudku Gourmet Classic už bolo možné požiadať o oslobodenie od dane alebo vrátenie dane v rámci článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83. Daňové orgány členských štátov museli teda doteraz tiež už v mnohých prípadoch počítať s tým, že nebude možné v konečnom dôsledku vybrať splatnú spotrebnú daň na víno na varenie a portské na varenie alebo ju bude treba vrátiť.

3. Predbežný návrh

63. V súhrne navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú prejudiciálnu otázku takto:

37 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot 3. apríla 2008 vo veci Gourmet Classic (už citovaný v poznámke pod čiarou 6).

38 — Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2000, Belgicko/Španielsko, nazvaný „Rioja“, C-388/95, Zb. s. I-3123, najmä body 51 a 52.

39 — Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Trstenjak 28. marca 2007 vo veci Internationaler Hilfsfonds/Komisia, C-331/05 P, Zb. s. I-5475, bod 85.

40 — Návrhy, ktoré predniesli generálny advokát Lagrange 13. marca 1963 vo veci Da Costa a i., 28/62 až 30/62, Zb. s. 63, bod 91, a generálny advokát Poiares Maduro 1. februára 2006 vo veci Cipolla a i., C-94/04 a C-202/04, Zb. s. I-11421, body 28 a 29.

41 — Rozsudky z 24. novembra 1993, Keck a Mithouard, C-267/91 a C-268/91, Zb. s. I-6097, bod 14, a z 25. júla 2008, Metock a i., C-127/08, Zb. s. I-6241, bod 58.

42 — Rozsudky z 2. februára 1988, Blaizot a i., 24/86, Zb. s. 379, bod 28; z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 67, a z 13. apríla 2010, Bressol a i. a Chaverot a i., C-73/08, Zb. s. I-2735, bod 91.

Víno a portské, ktoré bolo na účely svojho použitia ako víno na varenie alebo portské na varenie osolené a okorenené tak, že sa stalo ako nápoj nekonzumovateľné, nespadá pod pojem etanol v zmysle prvej zarážky článku 20 smernice 92/83.

základe prvej zarážky článku 20 smernice 92/83 podlieha spotrebnej dani. [44]

1. Do úvahy prichádzajúce prípady oslobodenia od spotrebnej dane (tretia prejudiciálna otázka)

B — *Druhá až štvrtá prejudiciálna otázka: prípady oslobodenia od spotrebnej dane prichádzajúce do úvahy pri liehovinách na varenie a ich úprave*

66. Najprv sa vnútroštátny súd v rámci tretej prejudiciálnej otázky pýta, na akom právnom základe je potrebné poskytnúť oslobodenie od zosúladenej spotrebnej dane liehoviny na varenie v zmysle smernice 92/83. [45]

64. Druhá, tretia a štvrtá prejudiciálna otázka sa týkajú prípadov oslobodenia od spotrebnej dane prichádzajúcich do úvahy pri liehovinách na varenie a ich úprave.

67. Do úvahy prichádzajú dva prípady oslobodenia od dane: jednak podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 sa od spotrebnej dane oslobodzujú alkohol a alkoholické nápoje, ak sa používajú na výrobu esencií na prípravu potravín s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 objemového percenta etanolu. Jednak podľa článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 sa od spotrebnej dane oslobodia alkohol a alkoholické nápoje, najmä keď sa používajú na výrobu potravín, za predpokladu, že obsah alkoholu neprekročí hodnotu 5 litrov čistého alkoholu na 100 kg výrobku.

65. Podľa mnou navrhovaného riešenia prvej prejudiciálnej otázky [43] zhabané víno na varenie a portské na varenie nepodliehajú spotrebnej dani, takže nevzniká otázka prípadného oslobodenia od dane. Otázky dva až štyri však v každom prípade ostávajú relevantné pre zhabaný koňak na varenie, lebo ten na

43 — Pozri body 28 až 63 týchto návrhov.

44 — Keďže v koňaku na varenie sa nachádza koňak, teda produkt obsahujúci konzumný lieh v zmysle položky 2208 KN, podľa prvej zarážky článku 20 smernice 92/83 ako etanol podlieha zosúladenej spotrebnej dani na alkohol.

45 — Pokiaľ sa tretia prejudiciálna otázka týka okamihu vzniku oslobodenia od spotrebnej dane („v okamihu výroby... považovať za oslobodené od spotrebnej dane"), odlišuje sa od štvrtej prejudiciálnej otázky a posudzuje sa v tejto súvislosti (body 81 až 93 týchto návrhov).

68. Pokiaľ ide o článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83, tak od začiatku nie je vylúčené, že liehoviny na varenie sa používajú na výrobu esencií na prípravu potravín. Na základe informácií, ktoré sú prístupné Súdnemu dvoru, to však v prejednávanom prípade nie je účelom použitia liehovín na varenie, v každom prípade nie ich primárnym účelom použitia.

69. Liehoviny na varenie, ktoré sú predmetom sporu, sa totiž majú použiť priamo pri výrobe potravín, nie v procese varenia, v ktorom sa iba generujú arómy. Aj omáčky, ktoré boli pripravené s pomocou liehovín na varenie, nie sú esenciou v zmysle článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83. Skôr sú samy potravinami, ktoré sa konzumujú buď ako súčasť jedla, alebo sa k nemu podávajú.

70. Pre oslobodenie liehovín na varenie, ktoré sú predmetom sporu, od spotrebnej dane preto nie je rozhodujúci článok 27 ods. 1 písm. e), ale článok 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83. V prospech tohto tvrdenia hovorí aj okolnosť, že víno, portské a koňak sa v kuchyni používajú nielen ako chuťová prísada, ale plnia aj rozsiahle funkcie, napríklad pri dusení mäsa alebo pri flambovaní potravín, ako na to správne poukázala Komisia. [46]

71. Aj Súdny dvor vo svojom rozsudku Gourmet Classic uznal, že pre liehoviny na varenie prichádza do úvahy oslobodenie od spotrebnej dane na základe článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83. [47] Toto oslobodenie závisí od troch predpokladov.

72. Po prvé musí ísť o alkohol alebo alkoholický výrobok v zmysle smernice 92/83. Tento predpoklad je splnený v prípade koňaku na varenie, pretože, ako bolo uvedené, podľa prvej zarážky článku 20 smernice 92/83 sa považuje za etanol podliehajúci spotrebnej dani. [48]

73. Po druhé liehoviny na varenie sa musia použiť na výrobu potravín. Ani tento predpoklad nie je predmetom tohto sporu. Výroba potravín je dokonca jediným účelom použitia liehovín na varenie, keďže ako nápoje sú nekonzumovateľné.

74. Po tretie objem alkoholu nesmie prekročiť „5 litrov čistého alkoholu na 100 kg výrobku“.

46 — Komisia hovorí o tom, že alkoholické nápoje na varenie slúžia na to, aby zjemnili mäso („tenderising meat“).

47 — Rozsudok Gourmet Classic (už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 39), sa týkal vína na varenie.

48 — Pozri tiež bod 44. Táto domnienka sa vzťahuje na vína na varenie a portské na varenie iba vtedy, ak bude Súdny dvor v rozpore s mojím návrhom zotrvávať na judikatúre v rozsudku Gourmet Classic (už citovaný v poznámke pod čiarou 6).

75. V tomto smere môže doslovné znenie článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 viesť k nedorozumeniam, pretože nie je jasné, či ide o maximálnu hranicu objemu alkoholu pre použité liehoviny na varenie, alebo pre objem alkoholu vyrobenej potraviny. Druhú možnosť treba uprednostniť.

76. Cieľom článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 totiž nie je uprednostniť určité metódy výroby potravín, keby iba prísady s relatívne nízkym objemom alkoholu viedli k oslobodeniu od spotrebných daní. Naopak, účinky spotrebných daní z alkoholu sa majú zneutralizovať, ak sa alkohol používa ako medziprodukt pri výrobe iných komerčných alebo priemyselných produktov. [49]

77. Okrem toho sa má zabezpečiť, aby sa spotrebná daň vyrubila na spotrebu alkoholu nezávisle od formy. Oslobodenie od spotrebnej dane sa má priznať iba vtedy, keď zvyšok alkoholu v potravinách, ktoré konzumuje konečný spotrebiteľ, nedosahuje hranicu *de minimis* stanovenú zákonodarcom Únie, totiž 5 litrov čistého alkoholu na 100 kg hotového výrobku.

49 — Rozsudok z 19. apríla 2007, Profisa, C-63/06, Zb. s. I-3239, bod 17.

78. Rozhodujúcim pre oslobodenie od spotrebnej dane je teda to, aký objem alkoholu majú potraviny, ktoré boli vyrobené pri použití liehovín na varenie, ale nie, aký bol objem alkoholu v liehovinách na varenie. [50]

79. V prejednávanom prípade medzi jednotlivými účastníkmi konania vo veci samej existuje zhoda, že výsledkom použitia vína na varenie ako prísady v súlade s uznaným receptom je vždy hotový výrobok s objemom alkoholu menším než 5 % vol, takže je možné uplatnenie článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83.

80. V predbežnom návrhu teda ostáva konštatovať:

Liehoviny na varenie, ktoré podliehajú zosúladenej spotrebnej dani na alkohol a alkoholické nápoje, sú podľa článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 oslobodené od tejto dane.

50 — Obsah alkoholu v prísade je relevantný iba ako predbežná otázka v súvislosti s prvou podmienkou článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 (bod 72 týchto návrhov), a síce keď je potrebné určiť, či vôbec ide o alkoholické nápoje podliehajúce spotrebnej dani (pozri napríklad prvú alebo druhú zarážku článku 20 smernice 92/83).

2. Následky uvoľnenia tovaru oslobodeného od spotrebnej dane do režimu voľného pohybu oslobodeného od dane v krajine pôvodu (štvrtá prejudiciálna otázka)

81. Svojou štvrtou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, aké povinnosti vyplývajú pre členský štát dovozu z toho, že liehovina na varenie sa v členskom štáte výroby už nachádza v režime voľného pohybu. Táto problematika zaznieva aj v tretej prejudiciálnej otázke. [51]

82. Na vysvetlenie tejto témy je potrebné rozlišovať podľa toho, prečo sa tovar v členskom štáte svojej výroby nachádzal v režime voľného pohybu.

83. V normálnom prípade dochádza k prepusteniu výrobkov na spotrebu, keď sa zaplatí v členskom štáte výroby splatná spotrebná daň (článok 6 ods. 1 p dods. 1 smernice 92/12). Keď sa dotknutý tovar následne dopraví na obchodné účely do iného členského štátu, v tomto inom členskom štáte nanovo vznikne nárok na spotrebnú daň (článok 7 ods. 1 a 2 smernice 92/12), zatiaľ čo spotrebná daň už zaplatená v členskom štáte pôvodu sa vráti. [52] Týmto spôsobom sa zabezpečí, že tovar, ktorý podlieha zosúladenej spotrebnej dani, sa zakaždým zdaňuje v členskom štáte, v ktorom skutočne dôjde k spotrebe, a síce s tam platnou daňovou sadzbou. [53]

84. V tomto prípade sporné liehoviny na varenie naopak predstavujú tovar, ktorý daňové orgány členského štátu pôvodu vôbec nepovažovali za podliehajúce spotrebnej dani. Toto potvrdili Repertoire Culinaire a francúzska vláda v odpovedi na otázku v ústnej časti konania pred Súdnym dvorom. Liehoviny na varenie sa teda v členskom štáte svojej výroby od začiatku nachádzali v režime voľného pohybu, lebo podľa názoru tamojších orgánov nemuseli zaplatiť vôbec žiadnu spotrebnú daň.

85. V takomto prípade, ako výstižne zdôrazňuje Komisia, neexistuje nijaký záujem na tom, aby sa zabezpečilo, že sa tovar v členskom štáte svojej spotreby (tu Spojené kráľovstvo) bude zdaňovať. Skôr sa vôbec nemá zdaňovať.

86. Naopak, existuje špecifický právny záujem Únie na tom, aby sa alkohol a alkoholické nápoje podliehajúce spotrebnej dani

51 — Treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či alkoholické nápoje na varenie podliehajúce spotrebnej dani na základe ich určenia na prípravu potravín by sa už „v okamihu [ich] výroby… mali považovať za oslobodené od spotrebnej dane“.

52 — Článok 22 v spojení s článkom 7 smernice 92/12; pozri aj osemnáste odôvodnenie tejto smernice a rozsudok z 23. novembra 2006, Joustra, C-5/05, Zb.s. I-11075, bod 30.

53 — Tieto daňové sadzby sa môžu v členských štátoch od seba navzájom podstatne odlišovať.

a oslobodené od spotrebnej dane uplatňovali vo všetkých členských štátoch jednotne a tým sa upravovali jednotne v celom vnútornom trhu [54], čím sa zabezpečí riadne fungovanie vnútorného trhu. [55]

87. Fungovanie vnútorného trhu si vyžaduje voľný pohyb tovaru (článok 26 ods. 2 ZFEÚ a články 28 až 37 ZFEÚ [56]), vrátane tovaru, ktorý podlieha spotrebným daniam. [57] K tomu patrí aj zásada vzájomného uznávania [58], že daňové orgány krajiny dovozu uznajú zaradenie tovaru uskutočnené príslušnými úradmi krajiny pôvodu medzi tovar podliehajúci alebo nepodliehajúci spotrebnej dani alebo medzi tovar oslobodený od spotrebnej dane. [59] Hoci sa totiž vnútroštátne daňové sadzby na alkohol a alkoholické nápoje môžu výrazne líšiť, daňový nárok je zosúladený a vo všetkých členských štátoch podlieha rovnakým predpokladom [60].

88. Voľný pohyb tovaru v rámci vnútorného trhu by bol nadmerne zaťažený, keby úrady Spojeného kráľovstva v prípade prejednávanom v tejto veci v rámci nimi uplatňovaného modelu vrátenia dane (pozri článok 4 ods. 1 písm. a) FA 1995) [61] najprv trvali na zaplatení spotrebnej dane na liehoviny na varenie dovezené z Francúzska a potom ju čoskoro opäť vracali.

89. Členskému štátu je určite dovolené prijať potrebné opatrenia na zabránenie daňovým únikom, vyhýbaniu sa plateniu spotrebných daní a zneužívaniu v súvislosti s oslobodením od spotrebných daní. [62] Takéto opatrenia však predpokladajú, že existenciu vážne vnímaného nebezpečenstva daňových únikov,

54 — Štvrté odôvodnenie smernice 92/12 („keďže k tomu, aby sa zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu, zdanenie by malo byť identické vo všetkých členských štátoch“), pozri v tomto zmysle aj rozsudky z 2. apríla 1998, EMU Tabac a i., C-296/95, Zb. s. I-1605, bod 22; z 5. apríla 2001, Van de Water, C-325/99, Zb. s. I-2729, bod 39, a Joustra, už citovaný v poznámke pod čiarou 52, bod 27.

55 — Prvé odôvodnenie smernice 92/12 a tretie odôvodnenie smernice 92/83.

56 — Predtým článok 14 ods. 2 ES a články 23 ES až 31 ES.

57 — Prvé odôvodnenie smernice 92/12.

58 — Táto zásada je od rozsudku z 20. februára 1979, Rewe-Zentral, nazývaného „Cassis de Dijon“ (120/78, Zb. s. 649, bod 14), pevne zakotvená v judikatúre o voľnom pohybe tovaru; pozri najmä rozsudok z 22. októbra 1998, Komisia/Francúzsko, nazývaný „Gänsestopfleber“, C-184/96, Zb. s. I-6197, bod 28.

59 — Vzájomné uznávanie sa v pozadí nachádzalo aj v rozsudku Taliansko/Komisia (už citovaný v poznámke pod čiarou 21). V tomto rozsudku išlo o otázku, za akých podmienok môže členský štát výnimočne odmietnuť uznanie v zásade potrebných daňových oslobodení priznaných inými členskými štátmi.

60 — Pozri ešte štvrté odôvodnenie smernice 92/12.

61 — Tento model refundácie sa opiera o možnosť danú podľa článku 27 ods. 6 smernice 92/83 a stanovuje, že spotrebná daň z alkoholu bude najskôr odvedená a potom za určitých okolností vrátená späť. V prípade alkoholických nápojov na varenie dôjde k vráteniu až potom, keď došlo k skutočnému spracovaniu liehovín pri príprave potravín.

62 — Pozri k tomu úvodné formulácie k článku 27 ods. 1, ako aj dvadsiate druhé odôvodnenie smernice 92/83.

vyhýbania sa plateniu daní a ich zneužívania [63] potvrdzujú konkrétne a objektívne preskúmateľné dôkazy, najmä keď je v rozsahu pôsobnosti článku 27 smernice 92/83 oslobodenie od dane pravidlom a jej neposkytnutie výnimkou. [64]

90. Všeobecné tvrdenia, že v súvislosti s určitým výrobkom môže dôjsť k daňovému úniku, vyhýbaniu sa plateniu daní alebo ich zneužívaniu, neoprávňujú členský štát dovozu celkovo neuznať priznanie oslobodenia od dane členským štátom pôvodu. [65] To by protirečilo voľnému pohybu tovaru a ostatne aj zásade lojálnej spolupráce medzi členskými štátmi.

91. V prejednávanom prípade je isté, že zhabané liehoviny na varenie sa po pridaní soli a korenia nedajú piť. Nie je možné s ekonomicky odôvodniteľnými nákladmi odstrániť pridanie soli a korenia ani úplne izolovať alkohol vo výrobku. Ako vnútroštátny súd okrem toho uvádza, neexistuje žiadna indícia pre prípad zneužitia v súvislosti so spornými liehovinami na varenie. Preto možno s pravdepodobnosťou hraničiacou s istotou vychádzať z toho, že zhabané liehoviny na varenie sa aj skutočne uplatňujú na výrobu potravín v zmysle uvedenom v článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83.

92. V prejednávanom prípade, ako je tento, chýbajú konkrétne a objektívne preskúmateľné skutočnosti svedčiace o tom, že sporné výrobky sa v členskom štáte pôvodu neprávom považovali za nepodliehajúce dani alebo oslobodené od dane alebo že sporný výrobok by mohol byť použitý v rozpore so zmyslom a účelom oslobodenia od dane. Za daných okolností sa ukazuje zaplatenie spotrebnej dane požadované britskými daňovými úradmi na sporné liehoviny na varenie ako čistý formalizmus, ktorý sa nedá vecne odôvodniť.

93. Celkovo treba teda na štvrtú prejudiciálnu otázku odpovedať takto: Výrobky, ktoré sa nachádzajú v členskom štáte ich výroby ako nepodliehajúce dani alebo ako oslobodené od dane v režime voľného pohybu, nemôžu byť v inom členskom štáte, do ktorého boli dovezené na obchodné účely, podriadené predpisom o zosúladenej spotrebnej dani, iba ak by

63 — Rozsudok Taliansko/Komisia, už citovaný v poznámke pod čiarou 21, bod 52; pozri v tom istom zmysle – hoci v inej súvislosti – rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 75, a zo 7. júla 2005, Komisia/Rakúsko, C-147/03, Zb. s. I-5969, bod 68.

64 — V tomto zmysle – v súvislosti s článkom 27 ods. 1 písm. a) a b) smernice 92/83 – rozsudky Taliansko/Komisia, už citovaný v poznámke pod čiarou 21, bod 50, a Profisa, už citovaný v poznámke pod čiarou 49, bod 18.

65 — Podľa ustálenej judikatúry sa nesmie iba zo samotného zohľadnenia právnych predpisov alebo daňových možností právnej úpravy dospieť k záveru o zneužívaní; pozri najmä rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 36 a 37; zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 61, a z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko, C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 58.

existovali konkrétne a objektívne preskúmateľné dôkazy o tom,

— že k nezdaneniu alebo oslobodeniu v členskom štáte ich výroby došlo neprávom

— alebo

— že výrobky, ktoré boli v členskom štáte výroby oslobodené od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83, bolo možné použiť na iné účely než tie, ktoré tam sú uvedené.

3. Požiadavky práva Únie na oslobodenie od spotrebnej dane formou jej vrátenia (druhá prejudiciálna otázka)

94. Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta na to, aké požiadavky stanovuje právo Únie na spôsob oslobodenia od spotrebnej dane podľa článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 vo vnútroštátnom práve, ak sa dotknutý členský štát rozhodne pre uplatnenie modelu vrátenia dane v zmysle článku 27 ods. 6 smernice 92/83.

95. Táto otázka sa vynára zo skutočnosti, že refundácia spotrebnej dane na liehoviny na varenie je možná podľa práva Spojeného kráľovstva iba za veľmi úzko definovaných podmienok v článku 4 FA 1995, spomedzi ktorých sa vnútroštátny súd v súvislosti so svojou druhou prejudiciálnou otázkou zaoberá najmä týmito:

— liehoviny na varenie sa musia pri výrobe potravín skutočne použiť ako prísady [článok 4 ods. 1 písm. a) v spojení s ods. 2 písm. c) FA 1995],

— žiadosť na vrátenie spotrebnej dane môže podať iba osoba, ktorá sama použila liehoviny na varenie ako prísady do potravín alebo s takýmito potravinami ako veľkoobchodník obchoduje [článok 4 ods. 3 písm. a) a b) FA 1995],

— žiadosti o uplatnenia nároku na vrátenie sa musia podať v celkovej lehote štyroch mesiacov od spracovania liehovín na varenie [článok 4 ods. 5 písm. a) FA 1995],

— suma v žiadosti o vrátenie dane musí predstavovať minimálne 250 GBP [článok 4 ods. 5 písm. b) FA 1995].

96. Na úvod treba pripomenúť, že členský štát sa môže na základe voľnej úvahy rozhodnúť podľa článku 27 ods. 6 smernice 92/83 uplatniť oslobodenie od [platenia] zosúladenej spotrebnej dane formou právnej úpravy refundácie spotrebnej dane. [66]

97. Určenie spôsobu vrátenia spotrebnej dane prislúcha členskému štátu. Vyplýva to na jednej strane zo zásady procesnej autonómie, na druhej strane z úvodných slov k článku 27 ods. 1 smernice 92/83 („Členské štáty oslobodia… za podmienok, ktoré stanovia…"). Pritom je však stále potrebné dodržiavať zásady ekvivalencie (rovnocennosti) a efektivity. [67]

98. Na znevýhodňujúce zaobchádzanie vrátenia spotrebnej dane v prípadoch zosúladených na úrovni Únie voči vráteniu iných, čisto vnútroštátne upravených spotrebných daní neexistujú v tomto prípade nijaké dôvody. Problémy týkajúce sa zásady ekvivalencie teda nevzniknú.

99. Bližšiu pozornosť si zaslúži otázka, či sú podmienky na vrátenie dane uvedené v článku 4 FA 1995 zlučiteľné so zásadou efektivity. Táto zásada vyžaduje, aby sa vrátenie spotrebnej dane nestalo prakticky nemožné alebo nebolo nadmerne sťažené. [68] Okrem toho podľa článku 27 ods. 1 smernice 92/83 platí, že podmienky vrátenia spotrebnej dane musia slúžiť „na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním".

100. To, že sa liehoviny na varenie museli podľa článku 4 FA 1995 skutočne použiť na výrobu potravín, ešte samo osebe neporušuje požiadavky práva Únie. Pri modeli vrátenia spotrebnej dane v zmysle článku 27 ods. 6 smernice 92/83 vyplýva dokonca z povahy veci, že sa spotrebná daň, ktorá sa má vrátiť, týka alkoholu, ktorý už bol použitý ako prísada pri varení.

66 — Pozri aj osemnáste odôvodnenie smernice 92/83.

67 — Ustálená judikatúra; pozri najmä v rôznych súvislostiach vydané rozsudky z 27. marca 1980, Denkavit italiana, 61/79, Zb. s. 1205, body 22 až 25; z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12; z 15. septembra 1998, Edis, C-231/96, Zb. s. I-4951, bod 34; zo 6. októbra 2005, MyTravel, C-291/03, Zb. s. I-8477, bod 17, a z 26. januára 2010, Transportes Urbanos a Servicios Generales, C-118/08, Zb. s. I-635, bod 31.

68 — Pozri rozsudky San Giorgio, už citovaný v poznámke pod čiarou 67, bod 12; Edis, už citovaný v poznámke pod čiarou 67, bod 34, a MyTravel, už citovaný v poznámke pod čiarou 67, bod 17; pozri v tom istom zmysle rozsudky z 15. apríla 2008, Impact, C-268/06, Zb. s. I-2483, bod 46, a z 29. októbra 2009, Pontin, C-63/08, Zb. s. I-10467, bod 43.

101. Iba v prípade dovezených liehovín na varenie musia úrady členského štátu dovozu, ako bolo uvedené, [69] uznať už priznané oslobodenie od dane v členskom štáte výroby. Nemôžu požadovať, aby sa spotrebná daň najskôr zaplatila a potom, po varení, sa podala žiadosť o jej vrátenie.

102. Problematické je však pri právnej úprave, akou je článok 4 FA 1995, že vrátenie spotrebnej dane vylučuje, pokiaľ je suma, ktorá sa má vrátiť, nižšia než 250 GBP. Túto minimálnu sumu môžu dokonca finančné orgány zvýšiť [článok 4 ods. 5 písm. b) a ods. 6 FA 1995].

103. Podľa práva Únie nie je síce v zásade vylúčené, aby členský štát vynechal z rozsahu vrátenia minimálne sumy. Na rozdiel od oblasti DPH [70] však smernica 92/83 takúto možnosť neupravuje. Aj keby sme chceli vychádzať z predpokladu, že bez výslovného povolenia v smernici sa smú minimálne sumy zaviesť aj do vnútroštátneho práva, nesmie sa suma 250 GBP v nijakom prípade považovať za vhodnú. [71] Skôr ide o sumu, ktorá výrazne presahuje každú predstaviteľnú hranicu *de minimis*.

104. Navyše minimálna hranica v právnej úprave, uvedená v článku 4 FA 1995, je spojená s obmedzením okruhu oprávnených žiadateľov, ako aj s relatívne krátkou lehotou na podanie žiadosti. Tieto základné časti právnej úpravy – minimálna suma, lehota na podanie žiadosti a obmedzený okruh oprávnených žiadateľov – sa vzájomne posilňujú vo svojich účinkoch.

105. Ako názorne preukázala firma Repertoire Culinaire v konaní pred Súdnym dvorom, na uplatnenie daňovej sadzby platnej v Spojenom kráľovstve v roku 2002 [72] by bolo potrebné, aby došlo k spotrebe minimálne 215 fliaš vína na varenie v lehote troch mesiacov, aby sa dosiahla minimálna suma 250 GBP požadovaná na vrátenie spotrebnej dane podľa článku 4 FA 1995. Týmto údajom žiadny z účastníkov konania neprotirečil.

69 — Pozri moje vyjadrenia k štvrtej prejudiciálnej otázke (body 81 až 93 týchto návrhov).

70 — Pozri článok 183 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 347, s. 1), týkajúci sa vrátenia alebo prenesenia DPH.

71 — Dňa 16. júla 2002, v deň zabavenia sporných alkoholických nápojov na varenie, zodpovedala táto suma protihodnote približne 388 eur; 10. júna 2010, v deň ústnej časti konania v prejednávanom návrhu na začatie konania, to bolo približne 302 eur.

72 — Répetoire Culinaire odkazuje na obdobie pred 27. aprílom 2002, z ktorého podľa údajov tejto firmy pochádza väčšina jej nárokov na vrátenie spotrebnej dane.

106. S výhradou preskúmania správnosti tejto skutočnosti vnútroštátnym súdom sa dá z týchto údajov ľahko zistiť, že v Spojenom kráľovstve môžu oslobodenie od spotrebnej dane upravené v článku 27 ods. 1 písm. f) v každom prípade užívať iba veľkoobchodníci s liehovinami na varenie. Mnohé reštaurácie a iné podniky, ktoré používajú liehoviny na varenie príležitostne a iba v malých množstvách na prípravu jedál, sú vzhľadom na prísnosť pravidiel vrátenia dane vlastne vylúčené z uplatnenia si oslobodenia od spotrebnej dane.

107. Okrem toho článok 4 ods. 3 FA 1995 obmedzuje okruh osôb oprávnených podať žiadosť o vrátenie spotrebnej dane na tie, ktoré samy použili liehoviny na varenie ako prísady v potravinách alebo ktoré ako veľkoobchodníci obchodujú s takýmito potravinami. Žiadne právo na podanie žiadosti teda nevzniká veľkoobchodníkovi, ako je firma Repertoire Culinaire, ktorá obchoduje s liehovinami na varenie, ale nie s potravinami, ktoré z nich boli vyrobené.

108. Celkovo teda právna úprava v článku 4 FA 1995 vedie v konečnom dôsledku k tomu, že povinne upravené oslobodenie od spotrebnej dane nemá v zmysle článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 takmer nijaký efekt. To je v rozpore s normatívom práva Únie, že podmienky upravené členskými štátmi majú umožniť konkrétne a jednoduché uplatnenie oslobodenia od dane (článok 27 ods. 1 smernice 92/83). Aj zásada, že v rozsahu pôsobnosti článku 27 smernice 92/83 je oslobodenie od dane pravidlo a jeho zamietnutie skôr výnimka, [73] sa týmto spôsobom míňa účinkom.

109. Je síce pravda, že členské štáty vo svojej úprave vnútroštátnych pravidiel o oslobodení od spotrebnej dane alebo vrátení majú zohľadniť aj požiadavku zabránenia daňovým únikom, vyhýbaniu sa plateniu daní a ich zneužívaniu. [74] Ako už bolo poznamenané, v prípade zamietnutia oslobodenia od spotrebnej dane alebo jej vrátenia musia existovať konkrétne a objektívne preukázateľné dôkazy o zneužití. Podľa všetkých informácií, ktoré

73 — Pozri ešte raz – v súvislosti s článkom 27 ods. 1 písm. a) a b) nariadenia 92/83 – rozsudky Taliansko/Komisia, už citovaný v poznámke pod čiarou 21, bod 50, a Profisa, už citovaný v poznámke pod čiarou 49, bod 18.

74 — Pozri k tomu úvodné formulácie článku 27 ods. 1 a dvadsiate druhé odôvodnenie smernice 92/83.

mal Súdny dvor k dispozícii v prípade sporných liehovín na varenie, však v tomto prípade neexistujú. Právna úprava, ktorá obsahuje relatívne krátku lehotu na podanie žiadosti o vrátenie, ktorá vylučuje vrátiť sumy nižšie než 250 GBP a navyše veľkoobchodníkom s liehovinami na varenie v zásade nepriznáva právo na podanie žiadosti o vrátenie spotrebnej dane, jednoznačne porušuje legitímne ciele boja proti zneužitiu.

110. V súhrne je preto na druhú prejudiciálnu otázku potrebné odpovedať takto: Vnútroštátna právna úprava, ktorá pre vrátenie spotrebnej dane na liehoviny na varenie stanovuje lehotu štyroch mesiacov a minimálnu sumu vo výške 250 GBP a rovnako vylučuje veľkoobchodníkov s liehovinami na varenie z okruhu osôb oprávnených podať žiadosť o vrátenie, porušuje článok 27 ods. 1 smernice 92/83 a zásadu efektivity.

VI — Návrh

111. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal First-Tier Tribunal (Tax) Spojeného kráľovstva, odpovedal takto:

1. Víno a portské, do ktorých sa na účely ich použitia ako vína na varenie alebo portského na varenie pridalo toľko soli a korenia, že sú ako nápoje nekonzumovateľné, nespadajú pod definíciu etanolu podľa prvej zarážky článku 20 smernice 92/83.

2. Liehoviny na varenie, ktoré podliehajú zosúladenej spotrebnej dani na alkohol a alkoholické nápoje, sú podľa článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83 od tejto dane oslobodené.

3. Výrobky, ktoré sa nachádzajú v členskom štáte ich výroby ako nepodliehajúce spotrebnej dani alebo ako oslobodené od tejto dane v režime voľného pohybu, nemôžu byť v inom členskom štáte, do ktorého boli dovezené na obchodné účely, podriadené predpisom o zosúladenej spotrebnej dani, iba ak by existovali konkrétne a objektívne preskúmateľné dôkazy o tom:

— že k nezdaneniu alebo oslobodeniu v členskom štáte pôvodu došlo neoprávnene

— alebo

— že výrobky, ktoré boli v členskom štáte výroby oslobodené od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83, bolo možné použiť na iné účely než tie, ktoré sú tam uvedené.

4. Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje na vrátenie spotrebnej dane na liehoviny na varenie prekluzívnu lehotu štyroch mesiacov, ako aj podmienku, že suma, ktorá sa má vrátiť, nesmie byť nižšia ako 250 GBP, a rovnako vylučuje veľkoobchodníkov s liehovinami na varenie z okruhu oprávnených žiadateľov, je v rozpore s článkom 27 ods. 1 smernice 92/83 a so zásadou efektivity.