SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT, predstavljeni 15. julija 2010[1]

I – Uvod

1. Uporaba vina pri kuhanju ima v Evropi tisočletno tradicijo. Že izročilo o rimskem gurmanu Marcusu Gaviusu Apiciusu[2], ki se mu pripisuje ena najstarejših kuharskih knjig[3], pravi, da je v svojih omakah uporabljal vino[4].

2. V obravnavanem primeru pa predmet spora ni toliko pravilna uporaba vina v kuhinji. Stranki v postopku v glavni stvari se celo izrecno strinjata, da ob pravilni uporabi vina po tradicionalnem receptu – na primer za pripravo jedi *bœuf bourguignon* – vsebnost alkohola v končnem izdelku ne presega 5 vol. %.

3. Predmet tega postopka predhodnega odločanja je namreč vprašanje, ali se za vino, portovec ali konjak, namenjen izključno za kuhanje, plačuje trošarina, usklajena s pravom Unije, za alkohol in alkoholne pijače ter pod kakšnimi pogoji se po potrebi prizna oprostitev plačila te trošarine. Zdi se, da v zvezi s tem med državami članicami ni enotne prakse.

4. Pri zadevnih vinu za kuhanje, portovcu za kuhanje in konjaku za kuhanje gre za žgane alkoholne pijače, ki jim je proizvajalec dodal sol in poper, zato se skladno z njihovim namenom uporabe lahko uporabljajo le za pripravo jedi, kot pijače pa so neužitni. Ne glede na to britanska davčna uprava[5] izhaja iz tega, da se za te izdelke plačuje trošarina za alkohol. Zato je zasegla neobdavčeno vsebino vozila, ki jo sestavljajo vino za kuhanje, portovec za kuhanje in konjak za kuhanje (v nadaljevanju tudi: žgane alkoholne pijače za kuhanje) in je bila namenjena za londonsko trgovino na debelo

1 – Jezik izvirnika: nemščina

2 – Marcus Gavius Apicius naj bi živel v antičnem Rimu v 1. stoletju našega štetja. Plinij starejši ga v svojem delu „Naravoslovje“ označuje za največjega izmed vseh zapravljivcev in potratnežev (*nepotum omnium altissimus gurges*; glej Plin. nat. hist. 10, 133), ki naj bi bil rojen za vsakršno razkošje (*ad omne luxus ingenium natus*; glej Plin. nat. hist. 9, 66).

3 – *De re coquinaria* (O umetnosti kuhanja). Vendar ta zbirka receptov v različici, ki je ohranjena danes, verjetno izvira iz 3. ali 4. stoletja našega štetja, torej je ni mogel napisati sam Apicius.

4 – Glej na primer recept, ki se pripisuje Apiciusu, za *ius in elixam omnem* (omaka za vsako kuhano meso), v: *De re coquinaria*, 7. knjiga, 6. poglavje.

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

z živili Repertoire Culinaire Ltd, ob uvozu iz Francije v Združeno kraljestvo. Zdaj je družba Repertoire Culinaire v sporu z britanskimi organi v zvezi z izročitvijo teh proizvodov.

5. Pravzaprav se zdi, da je rešitev tega primera na dlani, saj je Sodišče v sodbi Gourmet Classic[6] že potrdilo obveznost plačila trošarine za vino za kuhanje. Vendar je v tej zadevi Sodišče izrecno pozvano, naj ponovno preuči svojo takratno pravno presojo in jo v nekaterih točkah dopolni.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

6. Okvir tega primera na ravni prava Unije določata Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov[7] ter Direktiva Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače[8]. Poleg tega so za rešitev obravnavanega primera pomembni tudi deli tako imenovane kombinirane nomenklature.

1. Direktiva 92/12

7. V splošnih določbah Direktive 92/12 je med drugim določeno, v kateri državi članici in v katerem trenutku je treba plačati trošarine za trošarinske proizvode. V zvezi s tem člen 6(1) Direktive 92/12 določa:

„Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo […]“

8. Člen 7 Direktive 92/12 v odlomkih določa:

„(1) Pri trošarinskih proizvodih, ki so že sproščeni v porabo v eni državi članici in se zaradi komercialnih namenov nahajajo v drugi državi članici, se trošarina pobere v državi članici, v kateri se proizvodi nahajajo.

6 – Sodba Sodišča z dne 12. junija 2008 v zadevi Gourmet Classic (C-458/06, ZOdl., str. I-4207).

7 – UL L 76, str. 1.

8 – UL L 316, str. 21.

(2) Zato nastane brez poseganja v člen 6 za proizvode, ki so že sproščeni v porabo v eni državi članici v skladu s členom 6 in so dobavljeni, namenjeni za dobavo ali uporabljeni v drugi državi članici za namene gospodarskega subjekta, ki neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost, ali za namene subjekta, za katerega velja javno pravo, obveznost za plačilo trošarine v tej drugi državi članici.

[…]“

2. Direktiva 92/83

9. Oddelek V Direktive 92/83 vsebuje v členih od 19 do 23 določbe o obdavčitvi etilnega alkohola. Člen 19(1) Direktive v zvezi s tem določa:

„Države članice etilni alkohol obdavčijo s trošarino v skladu s to direktivo.“

10. Člen 20 Direktive 92/83 določa:

„Za namen te direktive izraz ‚etilni alkohol‘ vključuje:

– vse izdelke iz tarifnih oznak KN 2207 in 2208 z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2 vol. %, ne glede na to, ali so sestavni del izdelka, ki se uvršča v drugo poglavje KN,

– izdelke iz tarifnih oznak KN 2204, 2205 in 2206 z vsebnostjo alkohola, ki presega 22 vol. %,

– izdelke, ki vsebujejo žgane pijače, v raztopini ali ne.“

11. Člen 27 Direktive 92/83 spada med določbe iz oddelka VII o oprostitvah in v odlomkih določa:

„(1) Države članice oprostijo plačila usklajene trošarine izdelke iz te direktive pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in

enostavne uporabe takih oprostitev in za preprečevanje davčnega izmikanja, izogibanja ali zlorabe:

[…]

(e) kadar se uporabijo za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo [prehrambnih] izdelkov in brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 [vol. %];

(f) kadar se uporabijo neposredno ali kot sestavina polizdelkov za proizvodnjo živil, kot polnilo ali drugače, pod pogojem, da vsebnost alkohola pri čokoladi v nobenem primeru ne presega 8,5 litra čistega alkohola na 100 kg izdelka in pri drugih izdelkih 5 litrov čistega alkohola na 100 kg izdelka.

[…]

(6) Države članice lahko uveljavijo zgoraj omenjene oprostitve na način vračila že plačane trošarine.“

3. Kombinirana nomenklatura

12. Tarifne številke od 2204 do 2008 v kombinirani nomenklaturi (v nadaljevanju: KN)[9], na katere se sklicuje člen 20 Direktive 92/83, spadajo v poglavje 22 KN („Pijače, alkoholne tekočine in kis“) in zajemajo te proizvode:

„2204 Vino iz svežega grozdja […]

2204 10 – Peneče vino

[…]

2204 21 – Druga vina […] v embalaži s prostornino 2 litra ali manj

[…]

– – – – – z dejansko vsebnostjo alkohola do vključno 15 vol. % […]

[…]

– – – – – – – bela

9 – KN je določena v Prilogi I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL L 256, str. 1). Upoštevna je različica KN, ki je veljala na dan sprejetja Direktive 92/83, torej 19. oktobra 1992 (glej četrto uvodno izjavo Direktive 92/83); ta različica temelji na Uredbi Komisije (EGS) št. 2587/91 z dne 26. julija 1991 (UL L 259, str. 1) in je začela veljati 1. januarja 1992.

[…]			
	– – – – – – – druga […]		
[…]			
	– – – – – z dejansko vsebnostjo alkohola več kot 15 vol. % do vključno 22 vol. %:		
2204 21 89	– – – – – – – portovec		
[…]			
2205	Vermut in druga vina iz svežega grozdja, aromatizirana z rastlinami ali sredstvi za aromatiziranje […]		
[…]			
2206	Druge fermentirane pijače (npr. jabolčnik, hruškovec, medica); mešanice fermentiranih pijač in mešanice fermentiranih pijač z brezalkoholnimi pijačami, ki niso navedene ali zajete na drugem mestu […]		
[…]			
		2207	Nedenaturiran etilni alkohol, z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več; denaturirani etilni alkohol in drugi destilati, s katero koli vsebnostjo alkohola:
		[…]	
		2207 10 00	– Nedenaturiran etilni alkohol z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več
		2207 20 00	– Denaturirani etilni alkohol in drugi destilati s katero koli vsebnostjo alkohola
		2208	Nedenaturiran etilni alkohol z vsebnostjo alkohola manj kot 80 vol. %; žganja, likerji in druge alkoholne pijače; sestavljeni alkoholni pripravki, ki se uporabljajo pri proizvodnji pijač:
		2208 20	– Žganja, dobljena z destilacijo vina iz grozdja ali grozdnih tropin […]
			– – v embalaži s prostornino 2 litra ali manj
		2208 20 12	– – – konjak
		[…]	
			– – Nedenaturiran etilni alkohol z vsebnostjo alkohola manj kot 80 vol. %, v embalaži s prostornino

2208 90 91	– – – 2 litra ali manj
[…]	
2209	Kis in nadomestki kisa, dobljeni iz ocetne kisline […]
[…]“	

13. V uvodu k poglavju 22 KN je pod naslovom „Opombe“ med drugim navedeno to opozorilo:

„1. V poglavje 22 ne spadajo:

a) proizvodi iz tega poglavja (razen tistih iz tar. št. 2209), pripravljeni za kulinarične namene, in so kot taki neprimerni za uživanje kot pijače (v glavnem pod tar. št. 2103) […]“

14. Dodatno je treba opozoriti na tarifno številko KN 2103, ki spada k poglavju 21 KN („Razna živila“) in označuje te proizvode:

„2103	Pripravki za omake in pripravljene omake; kombinirane začimbe in kombinirane mešanice začimbnih sredstev; gorčična moka in zdrob in pripravljena gorčica:
[…]	

2103 90	– drugo
[…]	
2103 90 90	– – drugo
[…]“	

B – *Nacionalno pravo*

15. V pravu Združenega kraljestva je upoštevan člen 4 iz poglavja 4 Finance Act 1995 (v nadaljevanju: FA 1995).[10] Ta določba, ki je bila po navedbah strank v postopku sprejeta za prenos Direktive 92/83, uvaja postopek za vračilo trošarine za žgane alkoholne pijače. Omenjena določba določa:

„Oprostitev za alkoholne sestavine

(1) Če se komisarjem (Commissioners) dokaže, da so se obdavčljive žgane alkoholne pijače, za katere je bila plačana trošarina,

10 – Zakon o letnem davku iz leta 1995.

a) uporabljale kot sestavina pri proizvodnji ali izdelavi proizvoda v smislu odstavka 2 […],

[…]

se v skladu z nadaljnjimi določbami tega člena od komisarjev lahko zahteva vračilo že plačanih trošarin.

(2) Proizvodi v smislu tega odstavka so:

[…]

c) […] alkoholna živila, namenjena za prehrano ljudi, ki na 100 kg ne vsebujejo več kot 5 litrov alkohola.

(3) Do vračila že plačane trošarine za alkohol je v skladu s tem členom upravičen izključno tisti, ki

a) je uporabljal alkohol kot sestavino pri posameznem proizvodu v smislu odstavka 2 ali ga je pretvoril v kis;

b) nastopa kot trgovec na debelo s proizvodi, ki ustrezajo opisu v skladu z odstavkom 2, ali s kisom;

c) je proizvedel ali izdelal posamezen proizvod ali kis z namenom te dejavnosti;

d) predloži zahtevo za vračilo v skladu z nadaljnjimi določbami tega člena ter

e) dokaže komisarjem, da so pogoji, navedeni v točkah od a do c, izpolnjeni in se zahtevano vračilo ne nanaša na trošarine, vrnjene pred predložitvijo zahteve.

(4) Zahteva za vračilo na podlagi tega člena se glede oblike, načina vlaganja in vsebine predloži v skladu s splošno odredbo ali za posamezni primer izdanimi odredbami komisarjev.

(5) Če komisarji ne določijo drugače, se lahko zahteva za vračilo v skladu s tem členom vloži le, če:

a) zahteva zadeva trošarine, plačane za alkohol, ki je bil v obdobju treh mesecev, ki se konča najpozneje en mesec pred vložitvijo zahtevka, uporabljen kot sestavina ali pretvorjen v kis, in

b) znesek zahtevanega vračila znaša najmanj 250 GBP.

(6) Komisarji lahko z uredbo začasno povečajo znesek, določen v točki b odstavka 5 […]

[…]“

III – Dejansko stanje in postopek v glavni stvari

16. Družba Repertoire Culinaire Ltd. ima trgovino na debelo z živili v Londonu.

17. Uradniki carinske uprave Združenega kraljestva so na območju carinskega nadzora[11] Coquelles (Francija) 10. julija 2002 ustavili vozilo s priklopnikom. Preiskava vozila je pokazala, da je bilo to natovorjeno z več paletami belega in rdečega vina, portovca in konjaka, namenjenimi za družbo Repertoire Culinaire. Podrobni podatki o najdenem tovoru:

– pet palet po 70 zabojev belega vina (z vsebnostjo alkohola 11 vol. %), pri čemer je vsak zaboj vseboval 8 litrov belega vina, kar je skupaj znašalo 2800 litrov belega vina,

– pet palet, ki so vsebovale enako količino rdečega vina (z vsebnostjo alkohola 11 vol. %),

– ena paleta po 20 zabojev portovca (z vsebnostjo alkohola 19 vol. %), pri čemer je vsak zaboj vseboval 8 litrov portovca, kar je skupaj znašalo 160 litrov portovca, in

– deset zabojev, od katerih je vsak vseboval 8 litrov konjaka (z vsebnostjo alkohola 40 vol. %), skupno torej 80 litrov konjaka.

18. Na podlagi nadaljnjih poizvedb je bilo ugotovljeno: na embalaži za konjak je bil napis „nepitno“ in oznaka, da delež „dodatkov“ znaša 1 %. Delež dodatkov v vinu je znašal 2 %.

11 – United Kingdom Customs Control Zone.

Na etiketi portovca ni bilo nobene navedbe o dodatkih. Poleg tega sta bila na računu francoskega dobavitelja, naslovljenem na Repertoire Culinaire, za vsak posamezen proizvod navedena opomba „salé – poivré“[12] in tarifna oznaka 2103 90 90 89[13].

19. Stranki v postopku v glavni stvari imata enotno stališče glede tega, da so natovorjeni proizvodi tako imenovani vino za kuhanje, portovec za kuhanje ali konjak za kuhanje, to pomeni vino, portovec ali konjak, ki sta jim pri proizvodnji vsakokrat dodana sol in poper. Zaradi dodajanja soli in popra so ti proizvodi kot pijače neužitni,[14] uporabljati pa jih je mogoče za kuhanje. Primesi soli in popra gospodarno ni mogoče niti izločiti niti ni mogoče izvesti popolne izolacije alkohola v proizvodih.

20. Vino za kuhanje je sestavljeno iz vina, pridobljenega izključno s postopkom fermentacije. Če se vino za kuhanje uporabi kot sestavina po priznanem receptu, stranki soglašata, da vselej nastane končni izdelek z vsebnostjo alkohola manj kot 5 vol. %.

21. Carinska uprava Združenega kraljestva je zadržala vse proizvode, ker niso bili opremljeni niti s spremnim administrativnim dokumentom[15] niti z dokazilom o plačilu britanskih trošarin. Ti proizvodi so bili 16. julija 2002 zaseženi zaradi odvzema. Zahteva po izročitvi proizvodov, ki jo je predložila družba Repertoire Culinaire, je bila zavrnjena. Na podlagi ugovora družbe Repertoire Culinaire je bila zavrnitvena odločba po ponovni preučitvi dejstev potrjena z odločbo o ugovoru z dne 17. oktobra 2002. V utemeljitev je bilo v odločbi o ugovoru navedeno, da se za proizvode, kot je alkohol, plača trošarina Združenega kraljestva.[16]

22. Družba Repertoire Culinaire je z dopisom z dne 4. novembra 2002 vložila pravno sredstvo zoper odločbo o ugovoru. Postopek zdaj poteka pred First-Tier Tribunal (Tax)[17], ki je predložitveno sodišče.

IV – Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

23. First-Tier Tribunal (Tax) je s sklepom z dne 24. aprila 2009, ki je bil pri Sodišču vložen 8. maja 2009, prekinilo postopek in

12 – „Soljeno – poprano“.

13 – Z odstopanjem od tega je sodelavec prevoznika navedel tarifno oznako „2103 90 90 59“, vendar gre verjetno za zmoto, saj ta tarifna oznaka ne obstaja.

14 – Iz dokumentov, predloženih v upravnem postopku, v skladu s predložitvenim sklepom izhaja, da je vino z dodajanjem 10 gramov soli in 10 gramov popra na liter vina postalo nepitno.

15 – Accompanying Administrative Document (AAD).

16 – Dne 18. julija 2002 sta bili sprejeti odločbi o odmeri trošarine: ena z zneskom 53.853 GBP za prodajo iz zaloge in druga z zneskom 5884 GBP za zalogo. Odbor za pritožbe in presoje v Londonu (London Appeals and Reconsiderations Team) je 27. septembra 2002 potrdil ti odločbi.

17 – Davčno sodišče.

Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. Ali sta vino za kuhanje in portovec za kuhanje na podlagi Direktive 92/83/EGS obdavčena s trošarino v državi članici uvoza, ker spadata v opredelitev „etilni alkohol“ iz člena 20, prva alinea, te direktive?

2. Ali je v skladu z obveznostjo države članice, da uveljavi oprostitev iz člena 27(1)(f) Direktive 92/83 v povezavi s členom 27(6) te direktive in/ali s členom 28 ES in/ali z neposrednim učinkom teh obveznosti in/ali z načeli enakega obravnavanja ter sorazmernosti, da se oprostitev za vino za kuhanje, portovec za kuhanje in konjak za kuhanje omeji na primere, v katerih so bile alkoholne pijače uporabljene kot sestavine, in da lahko zahtevajo oprostitev samo osebe, ki so alkoholne pijače uporabljale kot sestavino proizvodov, in/ali tiste osebe, ki opravljajo dejavnost kot trgovci na debelo s temi proizvodi in/ali so proizvajale ali izdelovale take proizvode za namene te dejavnosti, in pod nadaljnjima pogojema, da je treba zahtevke vložiti v skupnem obdobju štirih mesecev od plačila trošarine in da znesek povračila ne sme biti nižji od 250 GBP?

3. Ali je treba na podlagi člena 27(1)(f), podredno člena 27(1)(e), Direktive 92/83 vino za kuhanje in portovec za kuhanje, če sta na podlagi člena 20, prva alinea, Direktive 92/83 obdavčena s trošarino, in/ali konjak za kuhanje, ki so predmet tega pravnega sredstva, šteti za oproščene plačila trošarine, ko so proizvedeni?

4. Glede na člena 10 ES in 28 ES, kakšen učinek na obveznosti držav članic na podlagi členov 20 in 27(1)(f), podredno člena 27(1)(e), Direktive 92/83 ima lahko dejstvo, da je država članica proizvajalka na podlagi Direktive 92/12/EGS vino za kuhanje, portovec za kuhanje in konjak za kuhanje sprostila iz sistema gibanja trošarinskih proizvodov v prosti pretok znotraj Evropske unije?

24. Družba Repertoire Culinaire in Evropska komisija sta v postopku pred Sodiščem podali pisna in ustna stališča. Poleg tega sta se poljska in portugalska vlada udeležili pisnega postopka; francoska vlada je na obravnavi 10. junija 2006 podala ustno stališče.[18]

18 – Pri tem je francoska vlada izrazila mnenje izključno o prvem vprašanju za predhodno odločanje.

V – Presoja

25. V okviru splošnega režima za trošarinske proizvode, kot je bil uveden z Direktivo 92/12, so države članice na podlagi Direktive 92/83 zavezane obdavčiti alkohol in alkoholne pijače s trošarinami, usklajenimi s pravom Unije. Obdavčiti je treba: pivo (oddelek I Direktive 92/83), vino (oddelek II Direktive 92/83), „fermentirane pijače, razen vina in piva“ (oddelek III Direktive 92/83), „vmesne izdelke“ (oddelek IV Direktive 92/83) in „etilni alkohol“ (oddelek V Direktive 92/83).

A – *Prvo vprašanje za predhodno odločanje: izraz „etilni alkohol“ v smislu Direktive 92/83*

26. Na prvi pogled bi lahko domnevali, da se „vino za kuhanje“ kot vsako drugo vino obdavči s trošarino za vino v skladu z oddelkom II Direktive 92/83. Ta domneva je prav tako pravilna, če gre pri proizvodu za tržno vino, nad okusom katerega potrošnik ni navdušen, zato se to vino v pogovornem jeziku opredeli kot „vino za kuhanje“. Tako vino je pijača in to tudi ostane, le da ga potrošnik po svojih subjektivnih merilih obravnava kot manjvredno vino in mu zato pripisuje drugačno uporabo.

27. Vendar to ne velja za žgane alkoholne pijače za kuhanje, ki so predmet tega spora. Te so zaradi dodajanja soli in popra po navedbah predložitvenega sodišča, ki je pristojno le za ugotovitev in presojo dejstev,[19] *neužitne kot pijače*. Iz tega je treba izhajati pri odločanju o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, čeprav poljska vlada meni, da so zadevni proizvodi pitni. Tudi stranki v postopku v glavni stvari se v obravnavanem primeru strinjata, da je zadevne žgane alkoholne pijače za kuhanje mogoče uvrstiti na področje uporabe oddelka V („etilni alkohol“), nikakor pa na področje uporabe katerega izmed preostalih oddelkov Direktive 92/83.

28. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je vino za kuhanje in portovec za kuhanje, ki sta jima bila primešana sol in poper, zaradi česar ju ni mogoče uživati kot pijači, mogoče zajeti z izrazom „etilni alkohol“ v smislu člena 20 Direktive 92/83, tako da se obdavčita z usklajenimi trošarinami za alkohol. Konjak za kuhanje ni predmet prvega vprašanja za predhodno odločanje.

19 – Ustaljena sodna praksa; glej na primer sodbe z dne 15. novembra 1979 v zadevi Denkavit Futtermittel (36/79, Recueil, str. 3439, točka 12); z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich (C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 54) in z dne 4. junija 2009 v zadevi Mickelsson in Roos (C-142/05, ZOdl., str. I-4273, točka 41).

1. Uvodne ugotovitve

29. V pogovornem jeziku se kot sinonimi za izraz „etilni alkohol“ včasih uporabljajo besede „jedilni alkohol“, „špirit“ ali preprosto „alkohol“. Za ugotovitev, ali gre za etilni alkohol v smislu trošarinskega prava, pa ni odločilen pomen tega izraza v pogovornem jeziku, temveč samo opredelitev zakonodajalca Unije, določena v členu 20 Direktive 92/83, po kateri se natančno tri kategorije izdelkov opredelijo kot etilni alkohol in obdavčijo z usklajenimi trošarinami. V tej določbi je vsaki izmed teh kategorij namenjena posebna alinea.

30. Pod izraz „etilni alkohol“ v obliki *izdelkov, ki vsebujejo žgane pijače* (člen 20, tretja alinea, Direktive 92/83), ni mogoče že vnaprej šteti pripravkov, kot sta zadevna vino za kuhanje in portovec za kuhanje iz postopka v glavni stvari, saj sta zaradi dodajanja soli in popra neprimerna za uživanje kot pijači.

31. Prav tako ni mogoče vina za kuhanje ali portovca za kuhanje uvrstiti med izdelke s tarifnimi oznakami KN 2204, 2205 in 2206 – poenostavljeno: *vino iz svežega grozdja*, *vermut* in *druge fermentirane pijače* (člen 20, druga alinea, Direktive 92/83) – saj imajo tudi ti izdelki skupno značilnost, da so pijače. Ne glede na to pa izmerjena vsebnost alkohola, ki pri vinu za kuhanje znaša 11 vol. % in pri portovcu za kuhanje 19 vol. %, ne dosega predpisanega najmanjšega dejanskega deleža alkohola („več kot 22 vol. %“), ki se v skladu z drugo alineo člena 20 Direktive 92/83 zahteva za domnevo, da gre za etilni alkohol v smislu trošarinskega prava.

32. Seveda je treba preveriti še to, ali vino za kuhanje in portovec za kuhanje, kot sta bila zasežena v obravnavanem primeru, morda vendarle spadata pod prvo alineo člena 20 Direktive 92/83. Naslednji razmisleki so namenjeni temu vprašanju.

2. Etilni alkohol v smislu člena 20, prva alinea, Direktive 92/83

33. V skladu s členom 20, prva alinea, Direktive 92/83 izraz etilni alkohol vključuje „vse izdelke iz tarifnih oznak KN 2207 in 2208 z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2 vol. %, ne glede na to, ali so sestavni del izdelka, ki se uvršča v drugo poglavje KN“.

34. V sodbi Gourmet Classic je Sodišče ugotovilo, da se ta določba lahko uporabi v zvezi z vinom za kuhanje.[20] Vendar je predložitveno sodišče zaprosilo Sodišče, naj ponovno

20 – Sodba Gourmet Classic (navedena v opombi 6, točka 39).

preuči svojo takratno ugotovitev. Tudi sama se pridružujem temu stališču.

35. Vino za kuhanje z vsebnostjo alkohola 11 vol. % in portovec za kuhanje z vsebnostjo alkohola 19 vol. % nedvomno dosegata najmanjši dejanski delež alkohola, predpisan v členu 20, prva alinea, Direktive 92/83, ki znaša več kot 1,2 vol. %. Za ugotovitev, ali je mogoče ti žgani alkoholni pijači za kuhanje uvrstiti pod tarifno številko KN 2207 ali 2208, na kateri se sklicuje zakonodajalec Unije, pa bi bilo treba opraviti podrobnejšo analizo.

– Tarifna številka KN 2207

36. Tarifna številka KN 2207 po eni strani zajema nedenaturiran etilni alkohol z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več (tarifna podštevilka 2207 10 00), po drugi strani pa denaturirani etilni alkohol in druge destilate s katero koli vsebnostjo alkohola (tarifna podštevilka 2207 20 00). Spornih žganih alkoholnih pijač za kuhanje iz postopka v glavni stvari ni mogoče uvrstiti pod nobeno izmed teh tarifnih podštevilk.

37. V obravnavanem primeru nikakor ni mogoče uporabiti tarifne podštevilke 2207 10 00, saj delež alkohola v zaseženih žganih alkoholnih pijačah za kuhanje še zdaleč ne dosega za to predpisanega najmanjšega dejanskega deleža alkohola, ki znaša 80 vol. %.

38. Prav tako ni mogoče uporabiti tarifne podštevilke 2207 20 00, saj denaturirani alkohol ali drugi destilati niso sestavina teh žganih alkoholnih pijač za kuhanje. Denaturacija alkohola je postopek, pri katerem alkohol postane toksičen, tako da ga ni mogoče uživati kot pijačo ali pretvoriti, da bi se uporabil kot živilo.[21] V obravnavanem primeru sta bili žgani alkoholni pijači za kuhanje sicer spremenjeni, tako da sta postali *neužitni kot pijači*, še vedno pa ju je mogoče uporabiti za proizvodnjo živil. Poleg tega sestavini sol in poper, primešani s tem namenom, ne spadata med denaturante, kot so v Evropski uniji opredeljeni v zvezi z denaturacijo alkohola.[22]

– Tarifna številka KN 2208

39. Kar zadeva tarifno številko KN 2208, je ta v času, upoštevnem za obravnavani primer[23], zajemala tri vrste alkoholnih pijač ali alkoholnih tekočin: „nedenaturiran etilni alkohol z vsebnostjo alkohola manj kot 80 vol. %; žganja, likerje in druge alkoholne pijače;

21 – Sodba z dne 7. decembra 2000 v zadevi Italija proti Komisiji (C-482/98, Recueil, str. I-10861, točki 21 in 22).

22 – V zvezi s tem glej Uredbo Komisije (ES) št. 3199/93 z dne 22. novembra 1993 o vzajemnem priznavanju postopkov za popolno denaturacijo alkohola za namene oprostitve plačila trošarine (UL L 288, str. 12). V skladu s to uredbo se za denaturacijo v Franciji, državi izvora žganih alkoholnih pijač za kuhanje, predpostavlja dodajanje metilnega alkohola in izopropil alkohola. V Združenem kraljestvu, namembni državi za žgane alkoholne pijače za kuhanje, se uporabljata tako imenovana „lesna nafta“ in surovi piridin. Sol in poper v skladu s to uredbo nista nikjer v Evropski uniji priznana kot denaturanta.

23 – Upoštevna je različica KN, ki je veljala na dan sprejetja Direktive 92/83, torej 19. oktobra 1992 (glej četrto uvodno izjavo Direktive 92/83).

sestavljene alkoholne pripravke, ki se uporabljajo pri proizvodnji pijač.“[24]

40. Pri žganih alkoholnih pijačah za kuhanje, ki sta predmet prvega vprašanja za predhodno odločanje (vino za kuhanje in portovec za kuhanje), ne gre niti za žganje (tarifna podštevilka KN 2208 20) niti za liker (tarifna podštevilka KN 2208 70). Vina za kuhanje in portovca za kuhanje ni mogoče šteti niti za „druge alkoholne pijače“, saj sta zaradi dodajanja soli in popra neprimerna za uživanje kot pijači.

41. Prav tako vina za kuhanje in portovca za kuhanje ni mogoče vključiti v kategorijo „sestavljeni alkoholni pripravki, ki se uporabljajo pri proizvodnji pijač“. Ti žgani alkoholni pijači za kuhanje se namreč glede na njun nedvoumen namen ne smeta uporabljati za proizvodnjo pijač, temveč izključno za pripravo jedi.

42. Vsekakor pa bi kazalo pretehtati, ali se zadevna vino za kuhanje in portovec za kuhanje lahko uvrstita pod tarifno podštevilko KN 2208 90 91 „nedenaturiran etilni alkohol z vsebnostjo alkohola manj kot 80 vol. %, v embalaži s prostornino 2 litra ali manj“.

43. Vendar se pri uvrščanju proizvodov v KN ne sme upoštevati le besedila posameznih postavk KN. Upoštevne so tudi opombe k oddelkom in poglavjem.[25]

44. V uvodu k poglavju 22 KN navedene opombe št. 1(a) izhaja, da izdelki, ki so pripravljeni za kuhanje in jih torej ni mogoče uživati kot pijače, ne spadajo v poglavje 22 KN[26], temveč jih je treba kot živila na splošno uvrstiti pod tarifno številko KN 2103[27].

45. V sodbi Gourmet Classic Sodišče tudi izrecno priznava, da gre pri vinu za kuhanje

24 – V danes veljavnem besedilu za tarifno številko KN 2208 ni več sklicevanja na „sestavljene alkoholne pripravke, ki se uporabljajo pri proizvodnji pijač“. Ta sprememba besedila za tarifno številko KN 2208 izvira iz Uredbe Komisije (ES) št. 2448/95 z dne 10. oktobra 1995 (UL L 259, str. 1); nazadnje glej KN v različici iz Priloge I k Uredbi Komisije (ES) št. 948/2009 z dne 30. septembra 2009 (UL L 287, str. 1).

25 – Glej točko A, št. 1, drugi stavek, Splošnih pravil, določenih v oddelku I Prvega dela KN.

26 – Edina izjema pri tem so glede na omenjeno opombo št. 1(a) kis in nadomestki kisa, dobljeni iz ocetne kisline, za katere je v poglavju 22 KN predvidena posebna postavka (tarifna številka KN 2209).

27 – Še bolj jasne so opombe Svetovne carinske organizacije (SCO) k poglavjema 21 in 22 harmoniziranega sistema (HS), ki se ujemajo s tarifnimi številkami KN: v opombah SCO k tarifni številki 2103 sta vino za kuhanje in konjak za kuhanje izrecno navedena kot primera za vključene izdelke, medtem ko opombe k tarifni številki 2208 izrecno omenjajo vino za kuhanje in konjak za kuhanje kot primera za tam izključene izdelke. Te opombe so dostopne na spletni strani < http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org> (nazadnje obiskana 6. maja 2010). V skladu z ustaljeno sodno prakso pomembno prispevajo k razlagi obsega različnih tarifnih številk KN, ne da bi bile pri tem pravno zavezujoče (sodba z dne 20. maja 2010 v zadevi Data I/O, C-370/08, ZOdl., str. I-4401, točka 30 in navedena sodna praksa).

za živilo, ki kot tako ne spada v poglavje 22, temveč v poglavje 21 KN.[28]

48. Na podlagi tega preudarka je Sodišče navedlo, da „alkohol, ki je sestavina vina za kuhanje, če njegova vsebnost alkohola presega 1,2 vol. %, pomeni etilni alkohol v smislu člena 20, prva alinea, Direktive 92/83, za katerega se s pridržkom oprostitve iz člena 27(1)(f) te direktive plačuje usklajena trošarina.“[29]

46. Zato se vino za kuhanje in portovec za kuhanje, kot upravičeno opozarja Repertoire Culinaire, ne moreta šteti niti za izdelka v smislu tarifne oznake KN 2207 niti za izdelka v smislu tarifne oznake KN 2208.

49. Povedano drugače, Sodišče že sam delež alkohola v vinu za kuhanje obravnava kot trošarinski „izdelek v izdelku“ v smislu člena 20, prva alinea, drugi del stavka, Direktive 92/83.

– „Izdelek v izdelku“

50. Enako stališče ima tudi Komisija. Ta je trdila, da člen 20 Direktive 92/83 pomeni splošno kategorijo, v skladu s katero se usklajena trošarina povsem na splošno uporablja za alkoholne izdelke, če ti niso zajeti že z drugo kategorijo te direktive.

47. V sodbi Gourmet Classic je Sodišče kljub temu obravnavalo okoliščino, da je vino za kuhanje živilo v smislu poglavja 21 KN, kot „neupoštevno“ za presojo obveznosti plačila trošarine. Poudarilo je, da je treba člen 20, prva alinea, Direktive 92/83 uporabiti, tudi če so izdelki, ki spadajo na področje uporabe te določbe, *sestavni del izdelka*, ki se uvršča v drugo poglavje KN.

51. To mišljenje me ne prepriča. Ni ga namreč mogoče podpreti niti z besedilom

28 – Sodba Gourmet Classic (navedena v opombi 6, točka 35); v istem smislu smernice Komisije, ki jih je Odbor za trošarine na seji 26. in 27. novembra 2001 skoraj soglasno potrdil (dokument CED št. 372 konč. z dne 11. novembra 2002).

29 – Sodba Gourmet Classic, navedena v opombi 6, točka 39; v istem smislu smernice Komisije, ki jih je Odbor za trošarine na seji 26. in 27. novembra 2001 skoraj soglasno potrdil (dokument CED št. 372 konč. z dne 11. novembra 2002).

člena 20 niti s cilji Direktive 92/83 ali njeno splošno sistematiko.

52. Če bi zakonodajalec Unije za etilni alkohol, za katerega je treba plačati trošarino, štel *vse izdelke*, v katerih je mogoče dokazati določeno količino alkohola, ne bi potreboval zapletenega ureditvenega okvira, kot je Direktiva 92/83. Očitno pa je bilo treba opredeliti le nekatere alkoholne pijače in nekatere alkoholne izdelke, za katere morajo vse države članice zaračunavati usklajene trošarine.[30] Nikjer v Direktivi 92/83 namreč ni mogoče najti oporne točke za to, da naj bi izdelki, ki niso zajeti z nobeno drugo določbo te direktive, vsekakor vedno spadali v člen 20. Tudi sam člen 20 jasno temelji na premisi, da *ni vsak alkohol* obdavčen kot etilni alkohol, temveč samo tri v njem natančno določene skupine izdelkov, ki vsebujejo alkohol.[31]

53. Samo dejstvo, da neki izdelek, kot je vino za kuhanje ali portovec za kuhanje, vsebuje alkohol, je v skladu s členom 20, prva alinea, Direktive 92/83 nujen („dejanska vsebnost alkohola 1,2 vol. %“), ne pa tudi zadosten pogoj za obračun trošarine. V skladu s to določbo se dodatno zahteva, da je prisoten alkohol v obliki posameznega izdelka ali sestavine v smislu tarifnih oznak KN 2207 in 2208.

54. Vino za kuhanje in portovec za kuhanje sicer vsebujeta določen delež alkohola, toda ta ne pomeni samostojnega izdelka ali sestavine. Glede na vse nam razpoložljive informacije se vino za kuhanje in portovec za kuhanje ne proizvajata sintetično po formuli „(čisti) alkohol plus voda plus ojačevalci okusa“. V obravnavanem primeru gre bolj za običajno vino ali portovec, ki nastane v postopku fermentacije in ki sta mu dodana le sol in poper. To so na zahtevo na obravnavi potrdile vse udeležene stranke.

55. „Izdelek v izdelku“ torej, če je to sploh upoštevno, ni alkohol *tout court*, temveč vino ali portovec. Vino ali portovec pomeni izhodiščno bazo za proizvodnjo vina za kuhanje ali portovca za kuhanje. Temu ustrezno se lahko le vino ali portovec šteje za sestavino ali izdelek, ki je v smislu člena 20, prva alinea, drugi del stavka, Direktive 92/83 „sestavni del [drugega] izdelka, ki se uvršča v drugo

30 – Glej tudi tretjo uvodno izjavo Direktive 92/83 („določiti skupne opredelitve *za vse zadevne izdelke*“) in njeno četrto uvodno izjavo („takšne opredelitve […] opreti na tiste iz kombinirane nomenklature, veljavne […]“); moj poudarek.

31 – Glej tudi petnajsto uvodno izjavo Direktive 92/83 („etilni alkohol, *kakor je opredeljen v tej direktivi*“); moj poudarek.

poglavje KN“, namreč vina za kuhanje ali portovca za kuhanje.

56. Vino in portovec namreč nista izdelka, ki bi spadala pod tarifno številko KN 2207 ali 2208. Oba pa je mogoče uvrstiti pod tarifno številko KN 2204.[32] Čeprav se torej vino ali portovec obravnava kot vino za kuhanje ali portovec za kuhanje, ki pomeni „izdelek v izdelku“, ni mogoče uporabiti člena 20, prva alinea, Direktive 92/83, saj „izdelka v izdelku“ ni mogoče dodeliti tam taksativno naštetima tarifnima oznakama KN 2207 in 2208.[33]

57. To, ali se izdelki s tarifno številko KN 2204 (vino in portovec) obdavčijo s trošarinami kot etilni alkohol in pod kakšnimi pogoji, je mogoče razbrati edino iz *druge alinee*, ne pa iz *prve alinee* člena 20 Direktive 92/83.

58. V nasprotju z načelom pravne varnosti bi bilo, če bi določbo iz člena 20, prva alinea, Direktive 92/83 v nasprotju z njenim besedilom uporabili tudi za izdelke s tarifno številko KN 2204, kot sta vino in portovec. Načelo pravne varnosti, ki spada med temeljna načela prava Unije,[34] zahteva jasnost in natančnost pravnih pravil ter predvidljivost njihove uporabe za upravičence. Ta zahteva se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki nimajo ugodnih posledic za posameznike, nenazadnje tudi takrat, kadar ti predpisi lahko vključujejo finančno breme, da bi prizadetim omogočila natančno prepoznati obseg obveznosti, ki so jim s temi predpisi naložene.[35]

59. Skratka, glede na zgoraj navedeno ugotavljam, da so bile navedbe Sodišča, ki je v sodbi Gourmet Classic „alkohol v vinu za kuhanje“ uvrstilo pod „etilni alkohol v smislu člena 20, prva alinea, Direktive 92/83“, zmotne.[36] Sodišče ne bi smelo vztrajati pri svoji takratni presoji.

32 – Mirno vino v embalaži s prostornino 2 litra ali manj, ki je bilo pridelano v Evropski uniji, njegova vsebnost alkohola pa znaša 15 vol. % ali manj, spada pod tarifne podštevilke KN od 2204 21 11 do 2204 21 84, portovec z vsebnostjo alkohola od več kot 15 vol. % do vključno 22 vol. % pa pod tarifno podštevilko KN 2204 21 89.

33 – Konjak, ki pomeni osnovo za proizvodnjo konjaka za kuhanje, pa bi kot žganje spadal pod tarifno oznako KN 2208 20 12. Vendar konjak za kuhanje, kot je bilo v uvodu že omenjeno, ni predmet prvega vprašanja za predhodno odločanje.

34 – Sodbi z dne 14. aprila 2005 v zadevi Belgija proti Komisiji (C-110/03, ZOdl., str. I-2801, točka 30) in z dne 10. januarja 2006 v zadevi IATA in ELFAA (C-344/04, ZOdl., str. I-403, točka 68).

35 – V splošnem glej sodbi z dne 18. novembra 2008 v zadevi Förster (C-158/07, ZOdl., str. I-8507, točka 67) in z dne 14. januarja 2010 v zadevi Stadt Papenburg (C-226/08, ZOdl., str. I-131, točka 45), posebej za predpise, ki vključujejo finančno breme, pa sodbe z dne 15. decembra 1987 v zadevi Nizozemska proti Komisiji (326/85, Recueil, str. 5091, točka 24); z dne 16. septembra 2008 v zadevi Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, ZOdl., str. I-7203, točka 47) in z dne 10. septembra 2009 v zadevi Plantanol (C-201/08, ZOdl., str. I-8343, točka 46).

36 – Sodba Gourmet Classic (navedena v opombi 6, točka 39).

60. Pomen sodbe Gourmet Classic je v vsakem primeru relativiziran s tem, da je bila v zadevnem obdobju dopustnost vprašanja za predhodno odločanje osrednjega pomena; generalni pravobranilec se je v sklepnih predlogih ukvarjal celo izključno z vprašanjem dopustnosti.[37] Z vsebinskega vidika v navedenem primeru pred Sodiščem ni bilo razprave v zvezi s številnimi argumenti, s katerimi so se *v obravnavanem postopku* intenzivno soprijeli nacionalno sodišče in stranki, še posebej Repertoire Culinaire. Že to je zadosten razlog za to, da se sodba Gourmet Classic ne preceni.[38]

61. V preostalem sodbe Sodišča v pravu Unije ne pomenijo „binding precedents“[39]. Čeprav je Sodišče po svoji naravi zadržano glede tega, da bi odstopalo od obstoječih sodb,[40] se je v preteklosti v več pomembnih primerih zgodilo, da je preverilo svojo prejšnjo sodno prakso in jo, če je bilo potrebno, izrecno spremenilo ali pojasnilo.[41] Tudi v obravnavanem primeru predlagam, da se izbere ta možnost.

62. Če bi se Sodišče v obravnavanem primeru na mojo pobudo odločilo za odstopanje od sodbe Gourmet Classic, menim, da učinkov njegove sodbe ni treba omejiti na prihodnost. V skladu z ustaljeno sodno prakso taka omejitev učinkov sodbe pomeni izjemni primer; taka omejitev je upravičena le, če se zdi, da je to nujno potrebno zaradi pravne varnosti in legitimnih pričakovanj.[42] V obravnavanem primeru ta pogoj ni izpolnjen. Morebitni vračilni zahtevki za trošarine za vino za kuhanje ali portovec za kuhanje, plačane v preteklosti, bi morali bili precej pod nadzorom. Poleg tega je bilo tudi v skladu s sodbo Gourmet Classic že mogoče zahtevati oprostitev ali vračilo trošarine na podlagi člena 27(1)(f) Direktive 92/83. Davčne uprave v državah članicah so morale torej že doslej v mnogo primerih računati s tem, da jim nazadnje ni uspelo pobrati trošarin, ki odpadejo na vino za kuhanje in portovec za kuhanje, ali pa so jih morale vrniti.

3. Vmesni predlog

63. Glede na zgoraj navedeno predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako: Vino in portovec, ki sta

37 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Bota, predstavljeni 3. aprila 2008, v zadevi Gourmet Classic (navedena v opombi 6).

38 – V tem smislu glej sodbo z dne 16. maja 2000 v zadevi Belgija proti Španiji („Rioja“, C-388/95, Recueil, str. I-3123, zlasti točki 51 in 52).

39 – Sklepni predlogi generalne pravobranilke Trstenjak, predstavljeni 28. marca 2007, v zadevi Internationaler Hilfsfonds proti Komisiji (C-331/05 P, ZOdl., str. I-5475, točka 85).

40 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Lagrangea, predstavljeni 13. marca 1963, v združenih zadevah Da Costa in drugi (od 28/62 do 30/62, Recueil, 63, 91) ter generalnega pravobranilca Poiaresa Madura, predstavljeni 1. februarja 2006, v združenih zadevah Cipolla in drugi (C-94/04 in C-202/04, ZOdl., str. I-11421, točki 28 in 29).

41 – Sodbi z dne 24. novembra 1993 v združenih zadevah Keck in Mithouard (C-267/91 in C-268/91, Recueil, str. I-6097, točka 14) in z dne 25. julija 2008 v zadevi Metock in drugi (C-127/08, ZOdl., str. I-6241, točka 58).

42 – Sodbe z dne 2. februarja 1988 v zadevi Blaizot in drugi (24/86, Recueil, str. 379, točka 28); z dne 15. marca 2005 v zadevi Bidar (C-209/03, ZOdl., str. I-2119, točka 67) in z dne 13. aprila 2010 v zadevi Bressol in drugi ter Chaverot in drugi (C-73/08, ZOdl., str. I-2735, točka 91).

jima bila za namen njune uporabe kot vino za kuhanje ali portovec za kuhanje dodana sol in poper v taki količini, da ju ni mogoče uživati kot pijači, ne spadata pod izraz „etilni alkohol“ v smislu člena 20, prva alinea, Direktive 92/83.

B – *Drugo, tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje: področja uporabe oprostitve za žgane alkoholne pijače za kuhanje in njihova oblika*

64. Drugo, tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje zadevajo področja uporabe oprostitve, upoštevna za žgane alkoholne pijače za kuhanje, in njihovo obliko.

65. V skladu z rešitvijo, ki jo predlagam glede prvega vprašanja za predhodno odločanje,[43] se za zasežena vino za kuhanje in portovec za kuhanje ne plačuje trošarina, tako da se v zvezi s tem ne zastavlja vprašanje o morebitni oprostitvi. Vendarle ostajajo vprašanja od drugega do četrtega upoštevna vsaj za zaseženi konjak za kuhanje, saj je zanj treba v skladu s členom 20, prva alinea, Direktive 92/83 plačati trošarino.[44]

1. Upoštevna področja uporabe oprostitve (tretje vprašanje za predhodno odločanje)

66. Predložitveno sodišče se v okviru tretjega vprašanja za predhodno odločanje najprej sprašuje, na kateri pravni podlagi je mogoče za žgane alkoholne pijače za kuhanje odobriti oprostitev od usklajene trošarine v smislu Direktive 92/83.[45]

67. Upoštevni sta dve oprostitvi: prvič, na podlagi člena 27(1)(e) Direktive 92/83 se plačila trošarine oprostijo alkohol in alkoholne pijače, kadar se uporabijo za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo med drugim prehrambnih izdelkov z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %. Drugič, na podlagi člena 27(1)(f) Direktive 92/83 se oprostitev med drugim uporabi takrat, kadar se alkohol ali alkoholni izdelki uporabijo za proizvodnjo živil, pod pogojem, da vsebnost alkohola nikakor ne presega 5 litrov čistega alkohola na 100 kg izdelka.

43 – Glej točke od 28 do 63 teh sklepnih predlogov.

44 – Konjak za kuhanje vsebuje konjak, torej žganje v smislu tarifne številke KN 2208, zato se zanj kot za etilni alkohol v skladu s členom 20, prva alinea, Direktive 92/83 uporablja usklajena trošarina za alkohol.

45 – Ker se tretje vprašanje za predhodno odločanje nanaša na čas obstoja oprostitve („šteti za oproščene plačila trošarine, ko so proizvedeni“), se prekriva s četrtim vprašanjem, zato bo obravnavano v tej povezavi (točke od 81 do 93 teh sklepnih predlogov).

68. Kar zadeva člen 27(1)(e) Direktive 92/83, ni že vnaprej izključeno, da se žgane alkoholne pijače za kuhanje uporabljajo za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo prehrambnih izdelkov. Vendar to glede na vse Sodišču razpoložljive informacije v obravnavanem primeru ne ustreza namenu uporabe žganih alkoholnih pijač za kuhanje, vsaj ne njihovemu primarnemu namenu uporabe.

69. Žgane alkoholne pijače za kuhanje, ki so predmet spora, se namreč uporabljajo neposredno pri proizvodnji živil, ne pa v ločenem postopku pred kuhanjem, v katerem nastajajo le arome. Tudi omake, ki se pripravljajo z žganimi alkoholnimi pijačami za kuhanje, niso arome v smislu člena 27(1)(e) Direktive 92/83. Te omake same so živila, ki se ali zaužijejo kot sestavina jedi ali se postrežejo skupaj z njimi.

70. Zato za oprostitev v zvezi z žganimi alkoholnimi pijačami za kuhanje, kot so tu obravnavane, ni upošteven člen 27(1)(e), temveč člen 27(1)(f) Direktive 92/83. To potrjuje tudi dejstvo, da se vino, portovec in konjak pri kuhanju ne uporabljajo izključno kot ojačevalci okusa, temveč tudi drugače, na primer pri kuhanju mesa ali flambiranju posameznih jedi. Na to je Komisija pravilno opozorila.[46]

71. Tudi Sodišče je v sodbi Gourmet Classic priznalo, da je za žgane alkoholne pijače za kuhanje upoštevna oprostitev plačila trošarine na podlagi člena 27(1)(f) Direktive 92/83.[47] Ta oprostitev je pogojena s tremi pogoji.

72. Prvič, predmet oprostitve mora biti alkohol ali alkoholni izdelek v smislu Direktive 92/83. To vsekakor velja za tu sporni konjak za kuhanje, saj ga je treba, kot je bilo že omenjeno, v skladu s členom 20, prva alinea, Direktive 92/83 obravnavati kot etilni alkohol, za katerega se plačuje trošarina.[48]

73. Drugič, žgane alkoholne pijače za kuhanje se morajo uporabljati za proizvodnjo živil. Ni sporno, da tudi to velja v obravnavanem primeru. Proizvodnja živil je celo edini namen uporabe zaseženih žganih alkoholnih pijač za kuhanje, saj teh ni mogoče uživati kot pijače.

74. Tretjič, vsebnost alkohola ne sme presegati „5 litrov čistega alkohola na 100 kg izdelka“.

46 – Komisija navaja, da so se žgane alkoholne pijače za kuhanje uporabljale za zmehčanje mesa („tenderising meat“).

47 – Sodba Gourmet Classic (navedena v opombi 6, točka 39); nanašala se je na vino za kuhanje.

48 – Glej hkrati tudi opombo 44. Za zadevna vino za kuhanje in portovec za kuhanje pa ta domneva velja le, če bi se Sodišče v nasprotju z mojim predlogom še naprej oklepalo svoje sodne prakse iz sodbe Gourmet Classic (navedena v opombi 6).

75. V zvezi s tem je besedilo člena 27(1)(f) Direktive 92/83 lahko povod za napačne razlage, saj ni jasno določeno, ali se navedena zgornja meja za vsebnost alkohola nanaša na *uporabljeno žgano alkoholno pijačo za kuhanje* ali na *proizvedeno živilo*. Prednost ima zadnjenavedeni način obravnavanja.

76. Cilj člena 27(1)(f) Direktive 92/83 namreč ni dajanje prednosti nekaterim metodam proizvodnje živil, s tem da le sestavine s sorazmerno nizko vsebnostjo alkohola vodijo do oprostitve plačila trošarine. Nasprotno, učinki trošarin naj bi bili nevtralizirani, če je alkohol kot vmesni proizvod vsebovan v drugih trgovskih ali industrijskih izdelkih.[49]

77. Poleg tega je treba zagotoviti, da se trošarina plačuje za dejansko porabo alkohola, neodvisno od njegove oblike. Oprostitev bi bilo treba odobriti le, če preostali alkohol, ki ga zaužije končni porabnik, v živilih ne dosega praga *de minimis*, ki ga določa zakonodajalec Unije, namreč 5 litrov čistega alkohola na 100 kg *končnega izdelka*.

78. Za oprostitev je torej odločilno, kolikšna je vsebnost alkohola v živilu, ki je bilo proizvedeno z uporabo žgane alkoholne pijače za kuhanje, ne pa to, kolikšna je vsebnost alkohola v sami žgani alkoholni pijači za kuhanje.[50]

79. V obravnavanem primeru se stranki v postopku v glavni stvari strinjata, da pri uporabi vina za kuhanje kot sestavine po priznanem receptu vselej nastane končni izdelek z vsebnostjo alkohola manj kot 5 vol. %, tako da je mogoče uporabiti člen 27(1)(f) Direktive 92/83.

80. Zato kot vmesni predlog velja:

Žgane alkoholne pijače za kuhanje, ki so predmet usklajene trošarine za alkohol in alkoholne pijače, se v skladu s členom 27(1)(f) Direktive 92/83 oprostijo od te trošarine.

49 – Sodba z dne 19. aprila 2007 v zadevi Profisa (C-63/06, ZOdl., str. I-3239, točka 17).

50 – Vsebnost alkohola v sestavini je upoštevna le kot predhodno vprašanje v okviru prvega pogoja iz člena 27(1)(f) Direktive 92/83 (točka 72 teh sklepnih predlogov zgoraj), in sicer če je treba ugotoviti, ali sploh obstaja žgana alkoholna pijača za kuhanje, ki je predmet trošarine (glej na primer člen 20, prva ali druga alinea, Direktive 92/83).

2. Posledice sprostitve blaga, oproščenega plačila trošarine, v porabo v državi proizvodnje (četrto vprašanje za predhodno odločanje)

81. S četrtim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, katere obveznosti države članice uvoza izhajajo iz dejstva, da so bile žgane alkoholne pijače za kuhanje v državi članici proizvodnje že sproščene v porabo. Enaka problematika je bila nakazana že v tretjem vprašanju za predhodno odločanje.[51]

82. Za razpravljanje o tej temi je nujno razločevanje po razlogih, zakaj je bilo posamezno blago v državi članici proizvodnje sproščeno v porabo.

83. Praviloma se blago sprosti v porabo, ko se plača trošarina, plačljiva v državi članici proizvodnje (člen 6(1), prvi pododstavek, Direktive 92/12). Če se zadevno blago v nadaljevanju zaradi komercialnih namenov prenese v drugo državo članico, nastane obveznost za plačilo trošarine v tej drugi državi članici na novo (člen 7(1) in (2) Direktive 92/12), medtem ko se trošarina, ki je bila že plačana v državi članici izvora, vrne.[52] S tem je zagotovljeno, da se blago, ki je predmet usklajene trošarine, vselej obdavči v državi članici, v kateri se to blago dejansko uporabi, in sicer po tam veljavni trošarinski stopnji.[53]

84. Toda pri obravnavanih žganih alkoholnih pijačah za kuhanje gre za blago, ki ga davčni organi države članice proizvodnje (Francije) sploh ne štejejo za trošarinsko blago. To sta Repertoire Culinaire in francoska vlada na zahtevo potrdili na obravnavi pred Sodiščem. Žgane alkoholne pijače za kuhanje so bile torej v državi njihove proizvodnje že od samega začetka sproščene v porabo zato, ker po mnenju tamkajšnjih organov zanje sploh ni treba plačati trošarine.

85. V takem primeru ni, kot pravilno poudarja Komisija, nikakršnega interesa za zagotavljanje, da se blago obdavči v državi članici, v kateri se uporabi (v obravnavanem primeru: v Združenem kraljestvu). Nasprotno, blaga se sploh ne sme obdavčiti.

86. Po drugi strani obstaja poseben interes v skladu s pravom Unije, da se obveznost

51 – Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali se žgane alkoholne pijače za kuhanje, za katere se plačuje trošarina, na podlagi njihove uporabe za pripravo prehrambnih izdelkov „šte[jejo] za oproščene plačila trošarine [že takrat], ko so proizveden[e]“.

52 – Člen 22 v povezavi s členom 7 Direktive 92/12; glej tudi osemnajsto uvodno izjavo te direktive in sodbo z dne 23. novembra 2006 v zadevi Joustra (C-5/05, ZOdl., str. I-11075, točka 30).

53 – Te trošarinske stopnje se lahko med državami članicami bistveno razlikujejo.

plačila trošarine ter oprostitev za alkohol in alkoholne pijače v vseh državah članicah in s tem na celotnem notranjem trgu uporabljata enotno[54], da bi se zagotovilo pravilno delovanje notranjega trga.[55]

87. Delovanje notranjega trga zahteva prosti pretok vsega blaga (členi 26(2) PDEU in od 28 PDEU do 37 PDEU[56]), tudi trošarinskega.[57] Sem spada v skladu z načelom vzajemnega priznavanja[58] tudi to, da davčna uprava namembne države priznava uvrstitev blaga, kot ga določijo pristojni organi v državi izvora, namreč da se za posamezen proizvod plačuje trošarina, da se zanj ne plačuje trošarina ali da je ta proizvod oproščen trošarine.[59] Kajti čeprav bi se nacionalne trošarinske stopnje za alkohol in alkoholne pijače med seboj močno razlikovale, je vendarle obveznost plačila trošarine kot taka usklajena in zanjo v vseh državah članicah veljajo enaki pogoji.[60]

88. Prosti pretok blaga na notranjem trgu bi bil nepotrebno otežen, če bi organi Združenega kraljestva v primeru, kot je obravnavani, v okviru modela vračil, ki ga izvajajo (glej člen 4(1)(a) FA 1995),[61] najprej vztrajali pri plačilu trošarine za žgane alkoholne pijače za kuhanje, uvožene iz Francije, in sicer le zato, da bi jo kmalu zatem vrnili.

89. Gotovo je državam članicam dovoljeno sprejeti ustrezne ukrepe za boj proti davčnemu izmikanju, izogibanju in zlorabi, do katerih lahko pride pri oprostitvah.[62] Taki ukrepi pa predpostavljajo, da konkretni in objektivno preverljivi indici podpirajo obstoj precejšnje nevarnosti za davčno izmikanje, izogibanje

54 – Četrta uvodna izjava Direktive 92/12 („ker morajo biti zaradi ureditve in delovanja notranjega trga obveznosti plačila trošarine v vseh državah članicah enake;“); v tem smislu glej tudi sodbi z dne 2. aprila 1998 v zadevi EMU Tabac in drugi (C-296/95, Recueil, str. I-1605, točka 22) in z dne 5. aprila 2001 v zadevi Van de Water (C-325/99, Recueil, str. I-2729, točka 39) ter sodbo Joustra (navedena v opombi 52, točka 27).

55 – Prva uvodna izjava Direktive 92/12 in tretja uvodna izjava Direktive 92/83.

56 – Prej člen 14(2) ES in členi od 23 ES do 31 ES.

57 – Prva uvodna izjava Direktive 92/12.

58 – To načelo je od sodbe z dne 20. februarja 1979 v zadevi Rewe-Zentral („Cassis de Dijon“, 120/78, Recueil, str. 649, točka 14) naprej v sodni praksi v zvezi s prostim pretokom blaga trdno uveljavljeno; glej na primer sodbo z dne 22. oktobra 1998 v zadevi Komisija proti Franciji („Gänsestopfleber“, C-184/96, Recueil, str. I-6197, točka 28).

59 – Vzajemno priznavanje je bilo v ozadju tudi v sodbi Italija proti Komisiji (navedena v opombi 21). V njej se je postavljalo vprašanje, pod kakšnimi pogoji sme država članica izjemoma zavrniti – načeloma zahtevano – priznanje oprostitev, ki so jih odobrile druge države članice.

60 – Ponovno glej četrto uvodno izjavo Direktive 92/12.

61 – Ta model vračil se opira na alternativno možnost, uvedeno s členom 27(6) Direktive 92/83, in predvideva, da se trošarina za alkohol najprej plača, nato pa pod določenimi pogoji vrne. Pri žganih alkoholnih pijačah za kuhanje se vračilo opravi šele takrat, ko se žgane alkoholne pijače dejansko uporabijo za pripravo prehrambnih izdelkov.

62 – V zvezi s tem glej uvodno formulacijo člena 27(1) in dvaindvajseto uvodno izjavo Direktive 92/83.

ali zlorabo,[63] zlasti ker je na področju uporabe člena 27 Direktive 92/83 oprostitev pravilo in njena zavrnitev izjema.[64]

90. Na podlagi splošnih trditev, da v zvezi z nekim izdelkom lahko pride do davčnega izmikanja, izogibanja ali zlorabe, država članica uvoza ni upravičena že vnaprej zavrniti priznanja oprostitve, odobrene v državi članici proizvodnje.[65] To bi bilo v nasprotju z načelom prostega pretoka blaga, v preostalem pa tudi z načelom lojalnega sodelovanja med državami članicami.

91. V obravnavanem primeru po ugotovitvah predložitvenega sodišča glede dejanskega stanja ni sporno, da zaseženih žganih alkoholnih pijač za kuhanje zaradi dodajanja soli in popra ni mogoče uživati kot pijače. Primesi soli in popra gospodarno niti ni mogoče izločiti niti ni mogoče izvesti popolne izolacije alkohola v proizvodih. Kot predložitveno sodišče še navaja, niso dani nikakršni indici o zlorabah v povezavi z žganimi alkoholnimi pijačami za kuhanje, kot so tu obravnavane. Z verjetnostjo, ki meji na gotovost, lahko torej izhajamo iz tega, da se zasežene žgane alkoholne pijače za kuhanje tudi dejansko uporabljajo za proizvodnjo živil, in sicer v smislu, navedenem v členu 27(1)(f) Direktive 92/83.

92. V primeru, kot je obravnavani, torej manjkajo konkretni in objektivno preverljivi indici za to, da se zadevni izdelki v državi članici proizvodnje napačno štejejo za izdelke, ki niso predmet trošarine, ali za izdelke, oproščene plačila trošarine, ali da bi se upoštevni izdelek lahko uporabljal v nasprotju s smislom in namenom ustrezne oprostitve. V teh okoliščinah se vztrajanje britanske davčne uprave pri plačevanju trošarine za zadevne žgane alkoholne pijače za kuhanje izkaže za čisti formalizem, ki ga vsebinsko ni mogoče upravičiti.

93. Skupno je torej treba na četrto vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti tako:

Za izdelke, ki so v državi članici proizvodnje sproščeni v porabo kot izdelki, ki niso predmet trošarine, ali kot izdelki, oproščeni plačila trošarine, se tudi v drugi državi članici, v katero so bili ti izdelki preneseni zaradi komercialnih namenov, ne smejo uporabljati predpisi o usklajeni trošarini, razen če

63 – Sodba Italija proti Komisiji (navedena v opombi 21, točka 52); v istem smislu – čeprav v drugačni povezavi – sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 75) in z dne 7. julija 2005 v zadevi Komisija proti Avstriji (C-147/03, ZOdl., str. I-5969, točka 68).

64 – V tem smislu – nanašajoč se na člen 27(1)(a) in (b) Direktive 92/83 – sodbi Italija proti Komisiji (navedena v opombi 21, točka 50) in Profisa (navedena v opombi 49, točka 18).

65 – V skladu z ustaljeno sodno prakso zgolj z uporabo pravnih predpisov ali davčnih možnosti ni dovoljeno domnevati zlorabe; glej na primer sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točki 36 in 37); z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 61) in z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danski (C-150/04, ZOdl., str. I-1163, točka 58).

obstajajo konkretni in objektivno preverljivi indici o tem,

– da je domneva o neobdavčljivosti ali oprostitvi plačila trošarine v državi članici proizvodnje napačna

ali

– da se izdelki, ki so bili v državi članici proizvodnje v skladu s členom 27(1)(f) Direktive 92/83 oproščeni plačila trošarine, uporabljajo za namene, drugačne od tistih, ki so določeni v navedenem členu.

3. Zahteve na ravni prava Unije glede oprostitve na način vračila že plačane trošarine (drugo vprašanje za predhodno odločanje)

94. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v glavnem želi izvedeti, katere zahteve pravo Unije nalaga glede oblike oprostitev plačila trošarine v skladu s členom 27(1)(f) Direktive 92/83 v nacionalni zakonodaji, če se upoštevna država članica odloči za model vračil v smislu člena 27(6) te direktive.

95. Ozadje tega vprašanja je, da je vračilo že plačane trošarine za žgane alkoholne pijače za kuhanje po pravu Združenega kraljestva mogoče izvesti le pod zelo strogimi pogoji, določenimi v členu 4 FA 1995, od katerih predložitveno sodišče v povezavi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje poudarja te:

– Žgane alkoholne pijače za kuhanje se morajo dejansko uporabljati kot sestavine za proizvodnjo živil (člen 4(1)(a) v povezavi s členom 4(2)(c) FA 1995).

– Zahtevo za vračilo lahko vložijo le osebe, ki so same uporabljale žgane alkoholne pijače za kuhanje kot sestavino živil ali ki kot trgovci na debelo prodajajo ta živila (člen 4(3)(a) in (b) FA 1995).

– Za uveljavljanje zahtevka za vračilo velja rok, ki ni daljši od štirih mesecev od dneva predelave žganih alkoholnih pijač za kuhanje (člen 4(5)(a) FA 1995).

– Znesek vračila ne sme biti nižji od 250 GBP (člen 4(5)(b) FA 1995).

96. Najprej je treba spomniti, da je državam članicam v skladu s členom 27(6) Direktive 92/83 odobrena možnost, da oprostitev od usklajene trošarine uveljavijo na način vračila.[66]

97. Države članice morajo določiti podrobna pravila za vračilo že plačane trošarine. To po eni strani izhaja iz načela procesne avtonomije, po drugi strani pa iz uvodnih besed člena 27(1) Direktive 92/83 („Države članice oprostijo […] pod pogoji, ki jih določijo […]“). Vendar je treba pri tem kot vselej upoštevati načeli ekvivalentnosti (enakovrednosti) in učinkovitosti.[67]

98. V obravnavanem primeru ni nobenih indicev za manj ugodno obravnavanje vračila že plačane trošarine v primerih, usklajenih s pravom Unije, v primerjavi z vračilom drugih trošarin, ki jih ureja le nacionalna zakonodaja. V zvezi z *načelom ekvivalentnosti* torej ne obstaja nobena težava.

99. Vendar bi bilo treba podrobneje obravnavati, ali so pogoji za vračilo, določeni v členu 4 FA 1995, skladni z *načelom učinkovitosti*. To načelo zahteva, da vračilo trošarine ni praktično onemogočeno ali čezmerno oteženo.[68] Poleg tega člen 27(1) Direktive 92/83 določa, da mora biti namen pogojev za vračilo „zagotovitev pravilne in enostavne uporabe“ oprostitev plačila trošarine ter „preprečevanje davčnega izmikanja, izogibanja ali zlorabe“.

100. Zahteva, da se morajo žgane alkoholne pijače za kuhanje v skladu s členom 4 FA 1995 dejansko uporabljati za proizvodnjo živil, sama po sebi še ni v nasprotju z zahtevami prava Unije. Pri modelu vračil v smislu člena 27(6) Direktive 92/83 je celo v naravi stvari, da se trošarina, ki jo je treba vrniti, nanaša na alkohol, ki je bil že uporabljen kot sestavina pri kuhanju.

66 – Glej tudi osemnajsto uvodno izjavo Direktive 92/83.

67 – Ustaljena sodna praksa; glej na primer najrazličnejše sodbe z dne 27. marca 1980 v zadevi Denkavit italiana (61/79, Recueil, str. 1205, točke od 22 do 25); z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio (199/82, Recueil, str. 3595, točka 12); z dne 15. septembra 1998 v zadevi Edis (C-231/96, Recueil, str. I-4951, točka 34); z dne 6. oktobra 2005 v zadevi MyTravel (C-291/03, ZOdl., str. I-8477, točka 17) in z dne 26. januarja 2010 v zadevi Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, ZOdl., str. I-635, točka 31).

68 – Ponovno glej v opombi 67 navedene sodbe San Giorgio (točka 12); Edis (točka 34) in MyTravel (točka 17); glej v istem smislu sodbi z dne 15. aprila 2008 v zadevi Impact (C-268/06, ZOdl., str. I-2483, točka 46) in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi Pontin (C-63/08, ZOdl., str. I-10467, točka 43).

101. Samo pri uvoženih žganih alkoholnih pijačah za kuhanje morajo organi države članice uvoza, kot je bilo že omenjeno,[69] priznati oprostitev, odobreno že v državi članici proizvodnje. V zvezi s tem ne morejo zahtevati, da bi se trošarina najprej plačala, nato pa bi se – po kuhanju – podala zahteva za njeno vračilo.

102. Vendar je pri določbi, kot je člen 4 FA 1995, problematično to, da izključuje vračila že plačane trošarine, če je znesek vračila nižji od 250 GBP. Ta minimalni znesek pa lahko davčna uprava celo poveča (člena 4(5)(b) in 4(6) FA 1995).

103. V skladu s pravom Unije ni načeloma izključeno, da država članica iz sistema vračil izključi zneske, ki so zanemarljivi. Vendar Direktiva 92/83 drugače kot pri davku na dodano vrednost[70] ne predvideva take možnosti. Čeprav bi izhajali iz tega, da se tudi brez izrecnega dovoljenja v Direktivi smejo uvesti spodnje meje v nacionalni zakonodaji, se znesek 250 GBP nikakor ne more šteti za primeren.[71] Gre namreč za znesek, ki bistveno presega vse pragove *de minimis*, ki si jih je mogoče zamisliti.

104. Dodatno je dejstvo, da je spodnja meja v določbi, kot je tista v členu 4 FA 1995, povezana z omejitvijo kroga upravičencev, ki lahko vložijo zahtevek, in s sorazmerno kratkim rokom za vložitev zahtevkov. Ti normativni elementi – najnižji znesek, rok za vložitev zahtevkov in omejen krog upravičencev, ki lahko vložijo zahtevek – vzajemno povečujejo svoj učinek.

105. Kot je družba Repertoire Culinaire v postopku pred Sodiščem nazorno prikazala, bi se ob upoštevanju trošarinske stopnje, ki je leta 2002 veljala v Združenem kraljestvu,[72] zahtevala poraba najmanj 215 steklenic vina za kuhanje v obdobju treh mesecev, da bi bil dosežen najnižji znesek 250 GBP, potreben za vračilo že plačane trošarine na podlagi člena 4 FA 1995. Tem navedbam ni nasprotovala nobena stranka v postopku.

69 – Glej moja izvajanja v zvezi s četrtim vprašanjem za predhodno odločanje (točke od 81 do 93 teh sklepnih predlogov).

70 – Glej člen 183, drugi odstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) v zvezi z vračilom ali prenosom DDV-ja.

71 – Ta znesek je 16. julija 2002, torej na dan, ko so bile zadevne žgane alkoholne pijače za kuhanje zasežene, ustrezal protivrednosti okrog 388 EUR; 10. junija 2010, torej na dan obravnave v zadevnem postopku predhodnega odločanja, je ustrezal vrednosti okrog 302 EUR.

72 – Repertoire Culinaire se sklicuje na obdobje pred 27. aprilom 2002, iz katerega po navedbah tega podjetja izvira večina njegovih zahtevkov za vračilo že plačane trošarine.

106. Pod pogojem, da predložitveno sodišče preveri pravilnost teh navedb, je iz njih zlahka mogoče razbrati, da so v Združenem kraljestvu kvečjemu veliki potrošniki žganih alkoholnih pijač za kuhanje upravičeni do oprostitve plačila trošarine na podlagi člena 27(1)(f). Številne restavracije in druga podjetja, ki za pripravo jedi uporabljajo žgane alkoholne pijače za kuhanje le občasno, vsekakor pa v manjših količinah, zaradi strogega britanskega pravila o vračilu že plačane trošarine praktično ne morejo uveljavljati oprostitve.

107. Poleg tega imajo v skladu s členom 4(3) FA 1995 pravico zahtevati vračilo že plačane trošarine izključno osebe, ki so same uporabljale žgane alkoholne pijače za kuhanje kot sestavino živil ali ki kot trgovci na debelo prodajajo ta živila. Trgovec na debelo, kot je Repertoire Culinaire, ki prodaja le žgane alkoholne pijače za kuhanje kot take, ne pa tudi živil, proizvedenih z njimi, torej nima nikakršne pravice zahtevati tako vračilo.

108. Glede na povedano določba, kot je člen 4 FA 1995, nazadnje privede do tega, da je zavezujoča oprostitev plačila trošarine v smislu člena 27(1)(f) Direktive 92/83 pretežno brezpredmetna. To je v nasprotju s predpisom prava Unije, da morajo pogoji, ki jih določijo države članice, omogočati pravilno in enostavno uporabo oprostitev (člen 27(1) Direktive 92/83). Tudi načelo, da je na področju uporabe člena 27 Direktive 92/83 oprostitev pravilo in njena zavrnitev izjema,[73] se tako obrne ravno v svoje nasprotje.

109. Res je, da države članice pri oblikovanju nacionalnih pravil o oprostitvi plačila trošarine ali o vračilu že plačane trošarine smejo upoštevati tudi zahtevo po preprečevanju davčnega izmikanja, izogibanja in zlorabe.[74] Kot pa je že bilo opozorjeno, morajo ob zavrnitvi oprostitve ali vračila že plačane trošarine obstajati konkretni in objektivno dokazljivi

73 – Ponovno glej – v zvezi s členom 27(1)(a) in (b) Direktive 92/83 – sodbi Italija proti Komisiji (navedena v opombi 21, točka 50) in Profisa (navedena v opombi 49, točka 18).

74 – V zvezi s tem glej uvodno formulacijo iz člena 27(1) in dvaindvajseto uvodno izjavo Direktive 92/83.

indici za zlorabo. Tako pa glede na vse Sodišču razpoložljive informacije ni pri zadevnih žganih alkoholnih pijačah za kuhanje. Določba, ki predvideva sorazmerno kratek prekluzivni rok za vložitev zahtevkov za vračilo, izvzema zneske pod 250 GBP iz vsakršnega sistema vračil, poleg tega pa trgovcem na debelo z žganimi alkoholnimi pijačami za kuhanje na splošno krati pravice zahtevati vračilo že plačane trošarine, očitno presega legitimen cilj boja proti zlorabam.

110. Skratka, na drugo vprašanje za predhodno odločanje je treba odgovoriti tako: Nacionalna določba, ki za vračilo trošarine za žgane alkoholne pijače za kuhanje predvideva prekluzivni rok štirih mesecev in določa najnižji znesek vračila 250 GBP, trgovce na debelo z žganimi alkoholnimi pijačami za kuhanje pa izvzema iz kroga upravičencev, ki lahko vložijo zahtevek za vračilo, je v nasprotju s členom 27(1) Direktive 92/83 in z načelom učinkovitosti.

VI – Predlog

111. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo First-Tier Tribunal (Tax) (Združeno kraljestvo), odgovori tako:

1. Vino in portovec, ki sta jima bila za namen njune uporabe kot vino za kuhanje ali portovec za kuhanje dodana sol in poper v taki količini, da ju ni mogoče uživati kot pijači, ne spadata pod izraz „etilni alkohol“ v smislu člena 20, prva alinea, Direktive 92/83.

2. Žgane alkoholne pijače za kuhanje, ki so predmet usklajene trošarine za alkohol in alkoholne pijače, se v skladu s členom 27(1)(f) Direktive 92/83 oprostijo od te trošarine.

3. Za izdelke, ki so v državi članici proizvodnje sproščeni v porabo kot izdelki, ki niso predmet trošarine, ali kot izdelki, oproščeni plačila trošarine, se tudi v drugi državi članici, v katero so bili ti izdelki preneseni zaradi komercialnih namenov, ne smejo uporabljati predpisi o usklajeni trošarini, razen če obstajajo konkretni in objektivno preverljivi indici o tem,

– da je domneva o neobdavčljivosti ali oprostitvi plačila trošarine v državi članici proizvodnje napačna

ali

– da se izdelki, ki so bili v državi članici proizvodnje v skladu s členom 27(1)(f) Direktive 92/83 oproščeni plačila trošarine, uporabljajo za namene, drugačne od tistih, ki so določeni v navedenem členu.

4. Nacionalna določba, ki za vračilo trošarine za žgane alkoholne pijače za kuhanje predvideva prekluzivni rok štirih mesecev in določa minimalni znesek vračila 250 GBP, trgovce na debelo z žganimi alkoholnimi pijačami za kuhanje pa izvzema iz kroga upravičencev, ki lahko vložijo zahtevek za vračilo, je v nasprotju s členom 27(1) Direktive 92/83 in z načelom učinkovitosti.