ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 15 юли 2010 година[1]

I — Въведение

1. Използването на вино за кулинарни цели има вековна традиция в Европа. Още в миналото римският гастроном Марк Гавий Апиций (Marcus Gavius Apicius)[2], считан за автор на една от най-древните готварски книги[3], е използвал вино в приготвяните от него сосове[4].

2. В настоящия случай спорът не се отнася в такава степен до правилното използване на вино за кулинарни цели. Впрочем страните по главното производство са изрично единодушни по въпроса, че при подходящата му употреба по традиционна рецепта, например за приготвянето на *bœuf bourguignon*, алкохолното съдържание в готовия продукт не надвишава 5 % vol.

3. Предмет на настоящото преюдициално производство в много по-голяма степен е въпросът дали виното, портото или конякът, които са предназначени само за кулинарни цели, подлежат на облагане с хармонизирания акциз върху алкохола и алкохолните напитки и при какви условия, ако е необходимо, може да се предоставя освобождаване от този акциз. В това отношение в държавите членки като че ли не съществува уеднаквена практика.

4. Що се отнася до спорните вино за готвене, порто за готвене и коняк за готвене, те са спиртни напитки, в които производителят е добавил сол и черен пипер, така че съобразно предназначението им те могат да се използват само за приготвяне на хранителни продукти и не са годни за консумация като напитки. Независимо от това британската данъчна администрация[5] изхожда от факта, че тези продукти подлежат на облагане с акциз върху алкохола. Поради тази причина тя конфискува транспортно средство, натоварено с вино за готвене, порто за готвене и коняк за готвене (наричани по-нататък: „спиртни напитки за готвене"), за които не е бил платен акциз и които са предназначени за лондонското дружество за търговия

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Марк Гавий Апиций вероятно е живял през I век сл.н.е. в древния Рим. Плиний Стари в своята „Естествена история" го описва като най-големия от всички прахосници и лакомници (*nepotum omnium altissimus gurges*; вж. *Plin.* Nat. hist., 10, 133), който бил роден за всякакъв вид лукс (*ad omne luxus ingenium natus*; вж. *Plin*. Nat. hist., 9, 66).

3 — *De re coquinaria* („За готварското изкуство"). В съвременната си редакция този сборник от рецепти би трябвало обаче да се датира от III или IV век сл.н.е. и следователно е вероятно самият Апиций да не е неговият автор.

4 — Вж. например считаната за негова рецепта за *ius in elixam omnem* (сос за всякакъв вид варено месо) в De re coquinaria, 7-ма книга, глава 6.

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

на едро с хранителни продукти Repertoire Culinaire Ltd, при внасянето им от Франция в Обединеното кралство. В настоящия случай Repertoire Culinaire и британските органи спорят относно предаването на тези стоки.

5. Всъщност решението по настоящия случай изглежда ясно, тъй като Съдът веднъж вече е потвърдил в Решение по дело Gourmet Classic [6], че плащането на акциз върху виното за готвене е задължително. В случая обаче Съдът изрично се приканва да обмисли своята правна преценка по това дело и да я допълни в някои отношения.

II — Правна уредба

А — *Правна уредба на Съюза*

6. Приложимата по настоящото дело правна уредба на Съюза се съдържа в Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти [7] и Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки [8]. Наред с това за решаването на настоящия спор са релевантни и части от т.нар. Комбинирана номенклатура.

1. Директива 92/12

7. Общите разпоредби на Директива 92/12 определят също така в коя държава членка и в кой момент се дължи акциз върху стоките, подлежащи на облагане с такъв. Във връзка с това член 6, параграф 1 от Директива 92/12 предвижда:

„Акцизът се дължи от момента на освобождаване за потребление […]“

8. Член 7 от Директива 92/12 гласи следното:

„(1) В случай че подлежащи на облагане с акциз стоки, които вече са били освободени за потребление в една от държавите членки, се държат с търговска цел в друга държава членка, в държавата членка, в която тези стоки се държат, се дължи акциз.

6 — Решение от 12 юни 2008 г. по дело Gourmet Classic (C-458/06, Сборник, стр. I-4207).

7 — ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129.

8 — ОВ L 316, стр. 21; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 152.

(2) За тази цел, без да се засяга член 6, ако стоки, които вече са били освободени за потребление съгласно член 6, са доставени, предназначени за доставка или използвани в друга държава членка за нуждите на търговец, осъществяващ независима икономическа дейност или за нуждите на публичноправен субект, акцизът става изискуем в тази друга държава членка.

[…]“

2. Директива 92/83

9. В раздел V, членове 19—23 от Директива 92/83 се съдържат разпоредби относно облагането с акциз на етиловия алкохол. В член 19, параграф 1 от Директивата се посочва:

„Държавите членки облагат с акциз етиловия алкохол в съответствие с настоящата директива“.

10. Член 20 от Директива 92/83 гласи:

„По смисъла на настоящата директива понятието „етилов алкохол“ означава:

— всички продукти с действително алкохолно съдържание в обемно изражение, надхвърлящо 1,2 % vol, включени в кодове по КН 2207 и 2208, включително в случаите, когато тези продукти съставляват част от стока, попадаща в друга глава от КН;

— продукти с действително алкохолно съдържание в обемно изражение, надхвърлящо 22 % vol, включени в кодове по КН 2204, 2205 и 2206;

— продукти, съдържащи спирт за хранителни цели, независимо дали е в разтворено състояние“.

11. Член 27 от Директива 92/83 е една от разпоредбите в раздел VII относно освобождаването от акциз и гласи:

„(1) При условия, определени от тях и целящи да се осигури точното и опростено

прилагане на такова освобождаване от акциз и да се предотврати [всяка данъчна измама], избягване на акцизи или злоупотреба, държавите членки освобождават продуктите, обхванати от настоящата директива, от облагане с хармонизирания акциз:

[…]

д) когато се използват за производството на ароматизатори за приготвяне на хранителни продукти и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol;

е) когато се използват директно като съставки на полуготови продукти за производството на хранителни продукти, с пълнеж или в друга форма, при условие че във всички случаи алкохолното съдържание не надхвърля 8,5 литра чист алкохол на 100 кг от стоката за шоколадови продукти и 5 литра чист алкохол на 100 кг от стоката за други продукти.

[…]

(6) Държавите членки могат да възстановяват платен акциз с цел прилагане на освобождаването, споменато по-горе“.

3. Комбинираната номенклатура

12. Позиции от 2204 до 2208 от Комбинираната номенклатура (КН) [9], на които се позовава член 20 от Директива 92/83, са част от глава 22 от КН („Безалкохолни и алкохолни напитки и видове оцет) и се отнасят до следните продукти:

„2204 – Вина от прясно грозде […]

2204 10 – Пенливи вина

[…]

2204 21 – други вина […] в съдове с вместимост, непревишаваща 2 литра

[…]

– – – – – с действително алкохолно съдържание по обем, непревишаващо от 15 % vol […]

[…]

– – – – – – – бели вина

9 — КН се съдържа в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3). Меродавна е редакцията на КН, която е била в сила в деня на приемане на Директива 92/83, т.е. на 19 октомври 1992 г. (вж. четвърто съображение от Директива 92/83). Тази редакция се основава на Регламент (ЕИО) № 2587/91 на Комисията от 26 юли 1991 година (ОВ L 259, стр. 1) и влиза в сила на 1 януари 1992 г.

[…]		2207	Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече; етилов алкохол и дестилати, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание:
	– – – – – – – други […]		
[…]		22071000	– Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече,
	– – – – – с действително алкохолно съдържание по обем, превишаващо 15 % vol, но непревишаващо 22 % vol;	22072000	– Етилов алкохол и дестилати, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание:
22042189	– – – – – – – вина „Porto“	2208	Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем под 80 % vol; дестилати, ликьори и други спиртни напитки; сложни алкохолни препарати от видовете, използвани за производство на напитки:
[…]			
2205	Вермути и други видове вина от прясно грозде, ароматизирани с растения или ароматични вещества […]	22082020	– Дестилати от вино или от гроздови джибри […]
[…]			– – в съдове с вместимост, непревишаваща 2 литра
2206	[…]Други ферментирали напитки (например от ябълки, от круши, медовина); смеси от ферментирали напитки и смеси от ферментирали и безалкохолни напитки, неупоменати, нито включени другаде […]	22082012	– – –Коняци
		[…]	
[…]			– – Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем под 80 % vol, в съдове с вместимост,

22089091	– – –непревишаваща 2 литра	2103 90	–други
[…]		[…]	
2209	[…]Годни за консумация видове оцет и годни за консумация заместители на оцет, получени от оцетна киселина	21039090	– – други
[…]“ [неофициален превод]		[…]“	

13. В уводната част на глава 22 от КН в текста на заглавието „Забележки“ се посочва също така следното:

„1. Настоящата глава не включва:

а) продуктите от тази глава (различни от тези от позиция 2209), приготвени за кулинарни цели и станали поради това негодни за консумация като напитки (главно позиция 2103)[…]“

14. В допълнение следва да се посочи код 2103 по КН, който е част от глава 21 от КН („Разни видове хранителни продукти“) и посочва следните продукти:

„2103	Препарати за сосове и готови сосове; комбинирани подправки; синапено брашно и готова горчица
[…]	

Б — *Национална правна уредба*

15. Релевантната правна уредба на Обединеното кралство е тази, произтичаща от глава 4, член 4 от Finance Act 1995 (по-нататък наричан „FA от 1995 г.“) [10]. Тази разпоредба, която по твърдение на страните е приета за целите на транспонирането на Директива 92/83, предвижда процедура по възстановяване на платен акциз върху спиртните напитки. Тя гласи, както следва:

„Освобождаване за алкохолните съставки“

(1) В случай че на Commissioners бъдат представени документи, доказващи, че подлежащи на облагане с акциз спиртни напитки, върху които е платен акциз

10 — Закон за финансите от 1995 г.

а) са използвани като съставка при изработването или производството на даден продукт по смисъла на параграф 2 […]

[…]

на основание на следващите разпоредби от настоящия член от Commissioners може да се поиска възстановяване на платения акциз.

(2) Продукти по смисъла на настоящия параграф са

[…]

в) […] алкохолни хранителни продукти, годни за консумация от човека, в които алкохолното съдържание не превишава 5 литра на 100 кг от продукта.

(3) Право на възстановяване на платен акциз по силата на настоящия член имат единствено лицата, които

а) са използвали алкохола като съставка в даден продукт по смисъла на параграф 2 или са го преработили в оцет;

б) упражняват икономическа дейност като търговци на едро на продукти съгласно описанието по параграф 2 или като търговци на едро на оцет;

в) изработили са или са произвели продукта или оцета за целите на въпросната дейност;

г) подадат искане за възстановяване на платен акциз по силата на следващите разпоредби от настоящия член , и

д) представят на Commissioners документи, доказващи, че са изпълнени условията, посочени в букви а)—в) и поисканото възстановяване не се отнася до акциз, който вече е бил върнат или възстановен преди подаване на искането.

(4) По отношение на формата, начина на подаване, както и неговото съдържание, искането за възстановяване на платен акциз съгласно настоящия член следва да се подаде съгласно дадените от Commissioners общи или отнасящи се до конкретния случай задължителни указания.

(5) Доколкото Commissioners не предвиди друго, съгласно настоящия член искане за възстановяване на платен акциз може да бъде подадено само в случаите, когато:

а) искането се отнася до платен акциз върху алкохола, който в рамките на тримесечен период, приключил не по-късно от един месец преди подаване на искането, е използван като съставка или е преработен в оцет, и

б) размерът на заявения за възстановяване акциз е не по-малък от 250 GBP (британски лири стерлинги).

(6) С постановление Commissioners може временно да увеличава посочения в параграф 5, буква б) размер […]

[…]“

III — Фактите и главното производство

16. Фирма Repertoire Culinaire Ltd. практикува търговия на едро с хранителни продукти в Лондон.

17. На 10 юли 2002 г. митническите органи на Обединеното кралство спират в своята зона на митнически контрол [11] в Coquelles (Франция) моторно превозно средство с ремарке. След претърсване на превозното средство е установено, че на него са натоварени няколко палети с бяло вино, червено вино, порто и коняк, които са предназначени за Repertoire Culinaire. Открити са по-специално:

— пет палети с по 70 кашона бяло вино (с алкохолно съдържание 11 % vol), като всеки кашон съдържа осем литра бяло вино, или общо 2 800 литра бяло вино,

— пет палети със същото количество червено вино (с алкохолно съдържание 11 % vol),

— една палета с 20 кашона порто (с алкохолно съдържание 19 % vol), като всеки кашон съдържа осем литра порто, или общо 160 литра порто, и

— десет кашона с по осем литра коняк (с алкохолно съдържание 40 % vol) или общо 80 литра коняк.

18. Допълнителни проучвания водят до следните заключения: Опаковката на коняка съдържа текст „негоден за консумация като напитка“, като са посочени 1 % „добавки“. Виното съдържа 2 % добавки.

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

На етикета на портото не са упоменати никакви добавки. Наред с това в адресираната до Repertoire Culinaire фактура, издадена от френския доставчик, към всяка отделна стока се посочва „salé – poivré“ [12], както и митнически код 2103 90 90 89 [13].

19. Страните по главното производство са единодушни, че по отношение на натоварените стоки става въпрос за т.нар. вино за готвене, порто за готвене или коняк за готвене, т.е. вино, порто или коняк, към които при производството им са добавени сол и черен пипер. С добавянето на сол и черен пипер продуктите стават негодни за консумация като напитки [14], но могат да се използват за кулинарни цели. По икономически изгоден начин не могат да бъдат отделени нито смесените сол и черен пипер, нито може да бъде отстранен напълно алкохолът в продуктите.

20. Виното за готвене се състои от вино, което се произвежда само при ферментационни процеси. В случай че вино за готвене се използва като съставка по класическа рецепта, според единното мнение на страните винаги се получава готов продукт с алкохолно съдържание, под 5 % vol.

21. Всички стоки са задържани от митническите органи на Обединеното кралство, тъй като за тях няма нито придружителен административен документ [15], нито документ за плащането на британски акциз. На 16 юли 2002 г. те са иззети с цел конфискуване. Искането от Repertoire Culinaire предаване на стоката е отказано. След преразглеждане на фактите по жалба на Repertoire Culinaire отказът е потвърден с решение по жалбата от 17 октомври 2002 г. Като мотив в решението по жалбата се посочва, че в качеството им на алкохол стоките подлежали на облагане с акциз в Обединеното кралство [16].

22. С акт от 4 ноември 2002 г. Repertoire Culinaire обжалва решението по жалбата. Към настоящия момент производството е висящо пред First-Tier Tribunal (Tax) [17], запитващата юрисдикция.

IV — Преюдициалното запитване и производство пред Съда

23. С определение от 24 април 2009 г., постъпило в Съда на 8 май 2009 г., First-Tier

12 — „с добавени сол и черен пипер“.

13 — По изключение служител на спедитора посочва като митнически код „2103 90 90 59“, но в случая би следвало да се касае за грешка, тъй като такъв код не съществува.

14 — От представените в административното производство документи на основание на акта за преюдициално запитване следва, че с добавянето на 10 грама сол и 10 грама черен пипер на литър виното е станало негодно за консумация като напитка.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — На 18 юли 2002 г. са издадени два акта за облагане с акциз: един за 53 853 GBP за продажби на запаси и втори за 5 884 GBP за складови наличности. На 27 септември 2002 г. тези облагателни актове са запазени от Комисията по жалби и проверки Лондон (London Appeals and Reconsiderations Team).

17 — Финансов съд.

Tribunal (Tax) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Подлежат ли виното за готвене и портото за готвене на облагане с акциз съгласно Директива 92/83/ЕИО в държавата членка по вноса на основание, че се обхващат от определението за „етилов алкохол“ по член 20, първо тире от тази директива?

2) Съвместимо ли е със задължението на държавата членка да прилага освобождаването по член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 във връзка с член 27, параграф 6 и/или с член 28 ЕО, и/или с непосредственото действие на тези задължения, и/или с принципите за равно третиране и за пропорционалност освобождаването на виното за готвене, на портото за готвене и на коняка за готвене да е ограничено до случаи, в които алкохолните напитки се използват като съставка, от освобождаването да могат да се ползват само тези лица, които са използвали алкохолните напитки като съставки на продукти и/или лицата, които осъществяват дейност като търговци на едро с такива продукти и/или са произвели такива продукти за целите на такава дейност и освен това да се предвиждат условия, според които исканията трябва да бъдат подадени в рамките на четиримесечен срок от плащането на акциза и размерът на акциза за възстановяване трябва да не е по-малък от 250 GBP?

3) Трябва ли виното за готвене и портото за готвене — в случай че подлежат на облагане с акциз съгласно член 20, първо тире от Директива 92/83 — и/или конякът за готвене, предмет на настоящата жалба, да се считат за освободени от акциз към момента на производството съгласно член 27, параграф 1, буква е) и при условията на евентуалност съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83?

4) С оглед на членове 10 ЕО и 28 ЕО каква би била последицата — ако има такава — по отношение на задълженията на държавите членки съгласно член 20 и член 27, параграф 1, буква е) и при условията на евентуалност съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, ако виното за готвене, портото за готвене и конякът за готвене са освободени от системата за движение на акцизните стоки по Директива 92/12 от държавата членка на производство и са пуснати за свободно движение в рамките на Европейския съюз?“

24. В производството пред Съда Repertoire Culinaire и Европейската комисия представят писмени и устни становища. Полското и португалското правителство участват също в писмената фаза на производството, а по време на съдебното заседание от 10 юни 2006 г. френското правителство представя устно становище [18].

18 — В случая френското правителство представя становище само по първия преюдициален въпрос.

V — Съображения

25. Като част от общите правила относно продуктите, подлежащи на облагане с акциз, въведени с Директива 92/12, Директива 92/83 задължава държавите членки да прилагат хармонизирания акциз съгласно правото на Съюза в областта на алкохола и алкохолните напитки. На облагане с акциз подлежат: бирата (раздел I от Директива 92/83), виното (раздел II от Директива 92/83), „напитките, получени от ферментация, различни от вино и бира“ (раздел III от Директива 92/83), „междинните продукти“ (раздел IV от Директива 92/83) и „етиловият алкохол“ (раздел V от Директива 92/83).

A — *Първи преюдициален въпрос: понятието „етилов алкохол“ по смисъла на Директива 92/83*

26. На пръв поглед бихме били склонни да приемем, че „виното за готвене“ като всяко друго вино подлежи на облагане с акциз по силата на раздел II от Директива 92/83. Такъв е впрочем случаят, когато става въпрос за обичайно наличното в търговския оборот вино, което обаче не е успяло да отговори на вкуса на потребителя и поради тази причина в разговорния език е навлязло като „вино за готвене“. Такова вино е и остава напитка, като само поради субективното възприятие на потребителя се счита, че то има по-ниска стойност и поради това следва да бъде предназначено за друг вид използване.

27. Това обаче не се отнася за спорните спиртни напитки за готвене. Според запитващата юрисдикция, която е компетентна само за установяването и преценката на фактите [19], те са *негодни за консумация като напитки* поради добавянето на сол и черен пипер. На преюдициалното запитване следва да се отговори, като се изходи от тези обстоятелства, независимо че полското правителство счита въпросните продукти за годни за консумация като напитки. Страните по главното производство в настоящия случай също са единодушни, че въпросните спиртни напитки за готвене във всички случаи могат да попаднат в приложното поле на раздел V („Етилов алкохол“), но не могат да попаднат в приложното поле на някой друг от разделите от Директива 92/83.

28. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали виното за готвене и портото за готвене, към които са добавени сол и черен пипер и вследствие на това са станали негодни за консумация като напитки, могат да бъдат обхванати от понятието „етилов алкохол“ по смисъла на член 20 от Директива 92/83 и да подлежат на облагане с хармонизирания акциз върху алкохола. Конякът за готвене не е предмет на настоящия първи преюдициален въпрос.

19 — Постоянна съдебна практика; вж. например Решение от 15 ноември 1979 г. по дело Denkavit Futtermittel (36/79, Recueil, стр. 3439, точка 12), Решение от 19 януари 2006 г. по дело Bouanich (C-265/04, Recueil, стр. I-923, точка 54) и Решение от 4 юни 2009 г. по дело Mickelsson и Roos (C-142/05, Сборник, стр. I-4273 точка 41).

1. Предварителни бележки

29. В разговорния език като синоними за понятието „етилов алкохол“ до момента се използват думите „етанол“, „спирт“ или просто „алкохол“. Въпросът обаче дали по смисъла на акцизното законодателство е налице етилов алкохол, зависи не от значението, което може да се придаде на това понятие в разговорния език, а единствено от установената от законодателя на Съюза в член 20 от Директива 92/83 дефиниция, съгласно която с хармонизирания акциз като етилов алкохол се облагат точно три категории продукти. Всяка от тези три категории е посочена с тире в тази разпоредба.

30. От понятието „етилов алкохол“ под формата на *продукти, съдържащи спирт за хранителни цели* (член 20, трето тире от Директива 92/83) не могат a priori да бъдат обхванати продукти, аналогични на спорните вино за готвене и порто за готвене, тъй като поради добавянето на сол и черен пипер те са негодни за консумация като напитки.

31. Виното за готвене и портото за готвене не могат да бъдат класирани също така и към продуктите, включени в кодове 2204, 2205 и 2206 по КН — с други думи: *вина от прясно грозде, вермути* и *други ферментирали напитки* (член 20, трето тире от Директива 92/83), тъй като общото и за тези продукти е, че се касае за напитки. Освен това алкохолното съдържание на виното за готвене от 11 % vol и това на портото за готвене от 19 % vol съответно са под необходимото минимално алкохолно съдържание („надхвърлящо 22 % vol“), което съгласно второто тире от член 20 от Директива 92/83 би било необходимо, за да се допусне, че е налице етилов алкохол по смисъла на акцизното законодателство.

32. Безспорно остава да се провери дали виното за готвене и портото за готвене, аналогични на конфискуваните в настоящия случай, попадат в приложното поле на член 20, първо тире от Директива 92/83. Този въпрос се разглежда в изложението по-нататък.

2. Етилов алкохол по смисъла на член 20, първо тире от Директива 92/83

33. Член 20, първо тире от Директива 92/83 определя етиловия алкохол като „всички продукти с действително алкохолно съдържание в обемно изражение, надхвърлящо 1,2 % vol, включени в кодове 2207 и 2208 по КН, включително в случаите, когато тези продукти съставляват част от стока, попадаща в друга глава от КН“

34. В Решение по дело Gourmet Classic Съдът счита тези разпоредби за приложими във връзка с виното за готвене [20]. Запитващата юрисдикция иска по същество от

20 — Решение по дело Gourmet Classic (посочено в бележка под линия 6, точка 39).

Съда да преосмисли досегашния си анализ по делото. Съгласна съм с тази позиция.

35. Несъмнено виното за готвене с 11 % vol, както и портото за готвене с 19 % vol достигат предвиденото в член 20, първо тире от Директива 92/83 минимално алкохолно съдържание, надхвърлящо 1,2 % vol. Необходима е обаче по-задълбочена проверка дали тези две спиртни напитки за готвене могат да бъдат класирани в разглежданите от законодателя на Съюза кодове 2207 или 2208 по КН.

— Код 2207 по КН

36. Код 2207 по КН включва, от една страна, етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече (подпозиция 2207 10 00), от друга страна, етилов алкохол и дестилати, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание (подпозиция 2207 20 00). Спорните спиртни напитки за готвене не могат да бъдат класирани в никоя от тези две подпозиции.

37. Подпозиция 2207 10 00 не може да се приложи от самото начало в настоящия случай, тъй като алкохолното съдържание на конфискуваните спиртни напитки за готвене е много под необходимото минимално алкохолно съдържание от 80 % vol.

38. Подпозиция 2207 20 00 трябва също да бъде изключена, тъй като спиртните напитки за готвене не съдържат денатуриран алкохол или дестилати. Денатурирането на алкохола представлява процес, при който алкохолът се превръща в токсичен, за да не може да се консумира като напитка или да се преработи за употреба като хранителен продукт [21]. В настоящия случай спиртните напитки за готвене са превърнати в *негодни за консумация като напитки*, но все пак могат да се използват за производство на хранителни продукти. Наред с това добавените за тази цел съставки сол и черен пипер не са денатуранти, признати в рамките на Европейския съюз за денатурирането на алкохол [22].

— Позиция 2208 по КН

39. Що се отнася по-нататък до позиция 2208 по КН, към меродавния в настоящия случай момент [23] тя включва три вида алкохолни напитки: „Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем под 80 % vol; дестилати, ликьори и други спиртни напитки; сложни алкохолни

21 — Решение от 7 декември 2000 г. по дело Италия/Комисия (C-482/98, Recueil, стр. I-10861, точки 21 и 22).

22 — Вж. във връзка с това Регламент (ЕО) № 3199/93 на Комисията от 22 ноември 1993 година относно взаимното признаване на процедурите за пълно денатуриране на алкохол за целите на освобождаването от акциз (ОВ L 288, стр. 12, Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 184). По силата на този регламент във Франция страната, от която произхождат спиртните напитки за готвене, за денатуриране е необходимо да се добавят метилен и изопропилов алкохол. В Обединеното кралство страна, за която се изнасят спиртните напитки за готвене, се използват т.нар. „дървесна нафта“ и суров пиридин. Съгласно този регламент солта и черният пипер никъде в Европейския съюз не са признати за денатуранти.

23 — Меродавна е редакцията на КН, която е била в сила в деня на приемане на Директива 92/83, т.е. на 19 октомври 1992 г. (вж. четвърто съображение от Директива 92/83).

препарати от видовете, използвани за производство на напитки“ [24].

40. По отношение на спиртните напитки за готвене, предмет на първия преюдициален въпрос (вино за готвене и порто за готвене), не се касае нито за дестилати (подпозиция 2208 20 по КН), нито за ликьори (подпозиция 2208 70 по КН). Виното за готвене и портото за готвене не могат да се считат също така за „други спиртни напитки“, тъй като поради добавянето на сол и черен пипер те са негодни за консумация като напитки.

41. Виното за готвене и портото за готвене не могат също така да бъдат обхванати от категорията „сложни алкохолни препарати от видовете, използвани за производство на напитки“. Всъщност според еднозначното им предназначение с тези спиртни напитки за готвене не трябва да се произвеждат напитки, а да се приготвят само хранителни продукти.

42. Би следвало най-много да се разгледа въпросът дали спорните вино за готвене и порто за готвене могат да бъдат класирани в подпозиция 2208 90 91 по КН „Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем под 80 % vol, в съдове с вместимост, непревишаваща 2 литра“.

43. При класирането на стоки в КН не може обаче да се изхожда само от текста на отделните кодове по КН. В много по-голяма степен от значение са забележките към разделите и главите [25].

44. От посочената в уводната част на глава 22 от КН точка 1, буква а) следва, че продукти, приготвени за кулинарни цели и станали поради това негодни за консумация като напитки, не са част от глава 22 от КН [26], а следва да бъдат класирани общо като хранителни продукти в код 2103 по КН [27].

45. В Решение по дело Gourmet Classic Съдът изрично признава, че виното за

24 — В действащия към настоящия момент текст на код 2208 по КН вече не се посочва „сложни алкохолни препарати от видовете, използвани за производство на напитки“. В основата на тази промяна на текста на код 2208 по КН стои Регламент (ЕО) № 2448/95 на Комисията от 10 октомври 1995 г. (ОВ L 259, стр. 1); вж. и КН в приетата неотдавна редакция на приложение I към Регламент (ЕО) № 948/2009 на Комисията от 30 септември 2009 г. (ОВ L 287, стр. 1).

25 — Вж. буква А, точка 1, второ изречение от Общите правила, посочени в част I, дял I на КН.

26 — Забележка № 1, буква а) предвижда едно-единствено изключение, а именно за оцета, за който в глава 22 от КН е предвидена отделна позиция (позиция 2209 по КН).

27 — Още по-голяма яснота дават обяснителните бележки към глави 21 и 22 от Хармонизираната система (ХС), изготвени от Световната митническа организация (СМО), на които съответстват позициите по КН: в обяснителните бележки на СМО под позиция 2103 виното за готвене и конякът за готвене изрично са посочени като примери за продукти, които са включени в тези кодове, докато в обяснителните бележки, свързани с позиция 2208 виното за готвене и конякът за готвене се споменават изрично като примери за продукти, изключени от тези кодове. Настоящите обяснителни бележки се намират на следния уебсайт: http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org (последно прегледан на 6 май 2010 г.). Съгласно постоянната съдебна практика те съществено допринасят за тълкуването на обхвата на различните тарифни позиции, без обаче да имат задължителна правна сила (Решение от 20 май 2010 г. по дело Data I/O, (C-370/08, Сборник, стр. I-4401, точка 30 и цитираната съдебна практика).

готвене представлява хранителен продукт, който като такъв не е включен в глава 22, а в глава 21 от КН [28].

46. Виното за готвене и портото за готвене, както с право отбелязва Repertoire Culinaire, следователно не могат да бъдат считани нито за продукти по смисъла на код 2207 по КН, нито за продукти по смисъла на код 2208 по КН.

— „Продуктът в стоката“

47. В Решение по дело Gourmet Classic обаче Съдът приема, че обстоятелството, че виното за готвене като такова се счита за хранителен продукт по смисъла на глава 21 от КН, не влияе върху преценката относно задължението за плащане на акциз. Той изтъква, че член 20, първо тире от Директива 92/83 се прилага и когато продуктите, включени в приложното поле на тази разпоредба, са *част от стока*, попадаща в друга глава от Комбинираната номенклатура.

48. Като се основава на това съображение, Съдът приема, че в случай че има действително алкохолно съдържание по обем, надхвърлящо 1,2 % vol, алкохолът, който е част от състава на виното за готвене, представлява етилов алкохол по смисъла на член 20, първо тире от Директива 92/83, който подлежи на облагане с хармонизирания акциз, освен в случаите на освобождаването, предвидено в член 27, параграф 1, буква е) от тази директива [29].

49. С други думи Съдът разглежда самата алкохолна част във виното за готвене като „продукт в стоката“, подлежащ на облагане с акциз, по смисъла на член 20, първо тире, втора част от изречението от Директива 92/83.

50. Комисията поддържа същото становище. Тя изтъква, че член 20 от Директива 92/83 представлявал обща остатъчна категория, която предвиждала облагане по общ начин с хармонизирания акциз на алкохолни продукти, доколкото те вече не били обхванати от Директивата.

51. Тази гледна точка според мен не е убедителна. Тя не се подкрепя нито от текста

28 — Решение по дело Gourmet Classic (посочено в бележка под линия 6, точка 35); в същия смисъл Насоките на Комисията, които Комитетът по акцизите приема почти с единодушие на своето заседание на 26 и 27 ноември 2001 г. (документ CED № 372 окончателен от 11 ноември 2002 г.).

29 — Решение по дело Gourmet Classic (посочено в бележка под линия 6, точка 39); в същия смисъл Насоките на Комисията, които Комитетът по акцизите приема почти с единодушие на своето заседание от 26 и 27 ноември 2001 г. (документ CED № 372 окончателен от 11 ноември 2002 г.).

на член 20, нито от целите и общата структура на Директива 92/83.

52. Ако законодателят на Съюза е имал намерение да приеме за етилов алкохол, подлежащ на облагане с акциз, *всички продукти*, за които може да се докаже, че съдържат определени количества алкохол, то не би имало нужда от толкова комплексна правна уредба като Директива 92/83. Очевидно обаче е трябвало да бъдат дефинирани само някои алкохолни напитки и някои алкохолни продукти, които всички държави членки следва да облагат с хармонизирания акциз [30]. Директива 92/83 не съдържа никакво указание, че продукти, които не са предвидени в никоя друга нейна разпоредба, във всички случаи винаги трябва да попадат в приложното поле на член 20. Самият член 20 очевидно също се основава на предпоставката, че *не всеки алкохол* трябва да се облага с акциз като етилов алкохол, а само трите групи продукти, съдържащи алкохол, които се дефинират по-конкретно в него [31].

53. Само по себе си обстоятелството, че даден продукт като виното за готвене или портото за готвене съдържа алкохол, по силата на член 20, първо тире от Директива 92/83 е необходимо („действително алкохолно съдържание в обемно изражение, надхвърлящо 1,2 % vol“), но недостатъчно условие за облагане с акциз. Допълнително условие съгласно настоящата разпоредба е алкохолът да е налице под формата на определен продукт или част от стока по смисъла на кодове 2207 и 2208 по КН.

54. Алкохолната част във виното за готвене или портото за готвене сама за себе си обаче не е самостоятелна (част от) стока. Съгласно цялата налична информация, с която разполагаме, виното за готвене и портото за готвене не се произвеждат по синтетичен метод съгласно формулата „(чист) алкохол плюс вода, плюс овкусители“. В много по-голяма степен се касае за нормално вино или нормално порто, получено при ферментационен процес, към което само са добавени сол и черен пипер. Впрочем в отговор на въпрос по време на заседанието всички страни потвърждават този факт.

55. Следователно, доколкото съществува, „продуктът в стоката“ не е алкохол *tout court*, а вино или порто. Виното или портото са основата за производството на вино за готвене или порто за готвене. Вследствие на това само виното или портото могат да се считат за (част от) стоки, които по смисъла на член 20, първо тире, второ изречение от Директива 92/83 „съставляват част от [друга] стока, попадаща в друга

30 — Вж. също така трето съображение от Директива 92/83 („да се дадат общи определения *за всички обхванати продукти*“) и четвърто съображение от нея („такива определения да бъдат основани на тези, съдържащи се в Комбинираната номенклатура (КН), действаща към …“). Курсивът е мой.

31 — Вж също така петнадесето съображение от Директива 92/83 („всички видове етилов алкохол *по смисъла на настоящата директива*“). Курсивът е мой.

глава от КН“, а именно виното за готвене и портото за готвене.

56. Виното и портото от своя страна не се продукти, включени в позиции 2207 или 2208 по КН. В много по-голяма степен двете следва да се класират в позиция 2204 по КН [32]. Дори ако бихме искали да счетем виното или портото за „продукт в стоката“ вино за готвене или порто за готвене, член 20, първо тире от Директива 92/83 не се прилага, тъй като „продуктът в стоката“ не може бъде класиран в изчерпателно изброените кодове 2207 или 2208 по КН [33].

57. Дали и при какви условия продукти, попадащи в позиция 2204 по КН (вина или порто), подлежат на облагане с акциз като етилов алкохол, става ясно единствено от *второто тире*, но не и от *първото тире* на член 20 от Директива 92/83.

58. В противоречие с принципа на правната сигурност е дефиницията по член 20, първо тире от Директива 92/83 да се прилага противно на нейното съдържание и по отношение на продукти като вина и порто, включени в код 2204 по КН. Принципът на правната сигурност, който е един от основните принципи на правната уредба на Съюза [34], изисква, от една страна, правните норми да бъдат ясни и точни, а от друга страна, прилагането им да е предвидимо за лицата. Това изискване се налага с особена строгост, когато става въпрос за правна уредба, която има неблагоприятни последици за частноправни субекти и не на последно място, когато тя може да включва и финансови тежести, за да се осигури възможност на заинтересованите лица да узнаят с точност обхвата на задълженията, които тя им налага [35].

59. С оглед на всичко изложено по-горе стигам до заключението, че в Решение по дело Gourmet Classic Съдът погрешно е класирал „алкохолът, който е част от състава на виното за готвене“ като „етилов алкохол по смисъла на член 20, първо тире от Директива 92/83 [36]. Той не е трябвало да се придържа към практиката, възприета до този момент.

32 — Тихите вина в съдове с вместимост, непревишаваща 2 литра, произведени в Европейския съюз, с алкохолно съдържание в обемно изражение, ненадвишаващо 15 % vol, са включени в подпозиции от 2204 21 11 до 2204 21 84 по КН, като вината „Porto“ с действително алкохолно съдържание в обемно изражение, надвишаващо 15 % vol, но ненадвишаващо 22 % vol са включени в подпозиция 2204 21 89 по КН.

33 — Във всички случаи конякът, който е основата за производството на коняка за готвене би могъл да се включи като дестилат в код 2208 20 12 по КН. Конякът за готвене обаче, както вече беше посочено в началото, не е предмет на настоящия първи преюдициален въпрос.

34 — Решение от 14 април 2005 г. по дело Белгия/Комисия (C-110/03, Recueil, стр. I-2801, точка 30) и Решение от 10 януари 2006 г. по дело IATA и ELFAA (C-344/04, Recueil, стр. I-403, точка 68).

35 — Вж. по този въпрос като цяло Решение от 18 ноември 2008 г. по дело Förster (C-158/07, Сборник, стр. I-8507, точка 67) и Решение от 14 януари 2010 г. по дело Stadt Papenburg (C-226/08, Сборник, стр. I-131, точка 45), както и по-специално по отношение на правна уредба, която включва финансови тежести Решение от 15 декември 1987 г. по дело Нидерландия/Комисия (326/85, Recueil, стр. 5091, точка 24), Решение от 16 септември 2008 г. по дело Isle of Wight Council и др., (C-288/07, Сборник, стр. I-7203, точка 47) и Решение от 10 септември 2009 г. по дело Plantanol (C-201/08, Сборник, стр. I-8343, точка 46).

36 — Решение по дело Gourmet Classic (посочено в бележка под линия 6, точка 39).

60. Така или иначе значението на Решение по дело Gourmet Classic е относително, поради факта че към разглеждания момент основен интерес е представлявал въпросът за допустимостта на преюдициалния въпрос; в заключението си генералният адвокат дори разглежда изключително въпроса за допустимостта [37]. По това дело пред Съда не се дискутират редица аргументи, които се разглеждат задълбочено по *настоящото производство*, както от националната юрисдикция, така и от страните по главното производство, по-специално Repertoire Culinaire. Само това обстоятелство би следвало да бъде достатъчна причина значението на решението по дело Gourmet Classic да не се надценява [38].

61. Освен това съгласно правната уредба на Съюза решенията на Съда не представляват „binding precedents“ [39]. Макар Съдът обичайно да изпитва колебание, когато трябва да направи изключение от вече произнесени решения [40], в миналото в редица важни дела се е случвало той да преразгледа по-ранната съдебна практика и при необходимост изрично да я измени или поясни [41]. Препоръчвам такъв подход и по настоящото дело.

62. Ако в настоящия случай, както предлагам, Съдът реши да се отклони от практиката си от Решение по дело Gourmet Classic, мисля, че не би било необходимо уточнението, че действието на неговото ново съдебно решение е само за в бъдеще. Според постоянната съдебна практика такова ограничаване на действието на съдебно решение представлява абсолютно изключение; то е обосновано само когато изглежда строго необходимо по съображения за правна сигурност и за защита на оправданите правни очаквания [42]. В случая това не е така. Евентуалното възстановяване на платен в миналото акциз върху виното за готвене или портото за готвене трябвало да се сведе до достатъчно разумни граници. Освен това, дори след приемането на Решение по дело Gourmet Classic вече е било възможно да се подава искане за освобождаване от акциз или за възстановяване на платен акциз в рамките на член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83. Следователно данъчните администрации на държавите членки е трябвало и до момента в редица случаи да очакват, че няма да могат да съберат или че трябва да възстановяват дължимия върху виното за готвене или портото за готвене акциз.

3. Междинно заключение

63. В обобщение предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори по

37 — Заключение на генералния адвокат Bot от 3 април 2008 г. по дело Gourmet Classic (посочено в бележка под линия 6).

38 — Вж. в този смисъл Решение от 16 май 2000 г. по дело Белгия/Испания („Rioja“, C-388/95, Recueil, стр. I-3123, по-специално точки 51 и 52).

39 — Заключение на генералния адвокат Trstenjak от 28 март 2007 г. по дело Internationaler Holfsfonds/Комисия (C-331/05 P, Сборник, стр. I-5475, точка 85).

40 — Заключение на генералния адвокат Lagrange от 13 март 1963 г. по дело Da Costa и др. (28/62—30/62, Recueil, стр. 59, 84 и сл.) и заключение на генералния адвокат Poiares Maduro от 1 февруари 2006 г. по дело Cipolla и др. (C-94/04 и C-202/04, Recueil, стр. I-11421, точки 28 и 29).

41 — Решение от 24 ноември 1993 г. по дело Keck и Mithouard (C-267/91 и C-268/91, Recueil, стр. I-6097, точка 14) и Решение от 25 юли 2008 г. по дело Metock и др. (C-127/08, Сборник, стр. I-6241, точка 58).

42 — Решение от 2 февруари 1988 г. по дело Blaizot и др. (24/86, Recueil, стр. 379, точка 28), Решение на Съда от 15 март 2005 г. по дело Bidar (C-209/03, Recueil, стр. I-2119, точка 67) и Решение на Съда от 13 април 2010 г. по дело Bressol и др. и Chaverot и др. (C-73/08, Сборник, стр. I-2735, точка 91).

следния начин: Виното и портото за готвене, към които с цел използването им като вино за готвене или порто за готвене са добавени толкова сол и черен пипер, че те са станали негодни за консумация като напитки, не попадат в определението за „етилов алкохол“ по смисъла на член 20, първо тире от Директива 92/83.

Б — *По втория, третия и четвъртия преюдициален въпрос: взетите предвид по отношение на спиртните напитки за готвене обстоятелства, които са основание за освобождаванията от акциз и тяхната уредба*

64. Вторият, третият и четвъртият преюдициален въпрос се отнасят до взетите предвид по отношение на спиртните напитки за готвене обстоятелства, които са основание за освобождаване от акциз и до тяхната уредба.

65. Според решението, което предлагам по първия преюдициален въпрос [43] конфискуваните вино за готвене и порто за готвене не подлежат на облагане с акциз, вследствие на което не възниква проблем относно евентуалното освобождаване от акциз. Вторият, третият и четвъртият въпрос във всички случаи обаче са релевантни по отношение на конфискувания коняк за готвене, тъй като съгласно член 20, първо тире от Директива 92/83 той подлежи на облагане с акциз [44].

1. Взетите предвид по отношение на спиртните напитки за готвене обстоятелства, които са основание за освобождаване от акциз (трети преюдициален въпрос)

66. Най-напред в рамките на третия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да установи по същество на кое правно основание трябва да се предоставя освобождаване от облагане с хармонизирания акциз за спиртните напитки за готвене по смисъла на Директива 92/83 [45].

67. От значение са две обстоятелства, които представляват основания за освобождаване от акциз: От една страна, съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 се предвижда освобождаване от акциз за алкохола и алкохолните напитки, когато се използват за производството на ароматизатори за приготвяне на хранителни продукти с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol. От друга страна, съгласно член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 освобождаване от акциз се извършва, когато алкохолът или алкохолните продукти се използват за производството на хранителни продукти, при условие че алкохолното съдържание не надхвърля 5 литра чист алкохол на 100 kg от стоката.

43 — Вж. по-горе точки 28—63 от настоящото заключение.

44 — Конякът за готвене съдържа коняк, т.е. дестилат по смисъла на позиция 2208 по КН, вследствие на което като етилов алкохол подлежи на облагане с хармонизиран акциз върху алкохола съгласно член 20, първо тире от Директива 92/83.

45 — Доколкото в третия преюдициален въпрос се прави позоваване на момента на съществуване на освобождаването от акциз („да бъдат освободени от акциз към момента на производство … “), той се припокрива с четвъртия въпрос и се разглежда във връзка с него (точки 81—93 от настоящото заключение).

68. Що се отнася най-напред до член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, не е предварително изключено използването на спиртни напитки за готвене за производство на ароматизатори за приготвяне на хранителни продукти. От цялата налична на Съда информация по настоящия случай обаче следва, че предназначението на спиртните напитки за готвене не е такова, или поне не и първичното им предназначение.

69. Спорните спиртни напитки за готвене трябва да се използват именно директно при производството на хранителни продукти, не в предхождащ готвенето процес, при който се създават само ароматизатори. Също така сосове, приготвени със спиртни напитки за готвене, не са ароматизатори по смисъла на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83. В много по-голяма степен тези сосове сами по себе си са хранителни продукти, които или се консумират като съставка на хранителни продукти, или се добавят към тях.

70. Поради тази причина по отношение на освобождаването от акциз на спиртните напитки за готвене, каквито са спорните, релевантен е не член 27, параграф 1, буква д), а член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83. В подкрепа на това становище може да се изтъкне и обстоятелството, че виното, портото и конякът не се използват при готвене само като овкусители, а имат и други функции, така например при варенето на месо или при фламбирането на хранителни продукти. Комисията правилно отбелязва този факт [46].

71. В Решение по дело Gourmet Classic Съдът признава, че по отношение на спиртни напитки за готвене е възможно освобождаване от акциз на основание член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 [47]. Това освобождаване зависи от три условия.

72. На първо място, трябва да се касае за алкохол или алкохолен продукт по смисъла на Директива 92/83. Това не се отнася до спорния коняк за готвене, тъй като, както е посочено по-горе, съгласно член 20, първо тире от Директива 92/83 той следва да се счита за етилов алкохол, подлежащ на облагане с акциз [48].

73. На второ място, спиртните напитки за готвене следва да се използват за производството на хранителни продукти. И в настоящия случай това безспорно е така. Производството на хранителни продукти дори е единственото предназначение на конфискуваните спиртни напитки за готвене, тъй като те са негодни за консумация като напитки.

74. На трето място, алкохолното съдържание не може да надхвърля „5 литра чист алкохол на 100 кг от стоката“.

46 — Комисията посочва, че спиртните напитки за готвене се използват, за да стане месото по-крехко („tenderising meat“).

47 — Решение по дело Gourmet Classic (посочено в бележка под линия 6, точка 39); произнесеното съдебно решение се отнася до виното за готвене.

48 — Вж. също така бележка под линия 44. По отношение на спорните вино за готвене и вино за готвене „Porto“ това предположение е вярно само ако противно на моето предложение Съдът реши да се придържа към съдебната практика от Решение по дело Gourmet Classic (посочено в бележка под линия 6).

75. В това отношение текстът на член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 може да породи недоразумения, тъй като не е ясно дали се касае за максимален праг на алкохолно съдържание в *използваната спиртна напитка за готвене* или на алкохолно съдържание в *произведения хранителен продукт*. Последният подход е за предпочитане.

76. Член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 няма за цел да отдава предпочитание на определени методи за производство на хранителни продукти, като предвижда, че само съставките със сравнително ниско алкохолно съдържание водят до освобождаване от акциз. Напротив, целта, която се преследва, е неутрализиране на влиянието на акцизите, когато алкохолът се използва като междинен продукт в състава на други търговски или промишлени стоки [49].

77. Наред с това целта е да се гарантира, че независимо под каква форма се осъществява, действителната консумация на алкохол се облага с акциз. Целта е освобождаване от акциз да се извършва само когато консумираният от крайния потребител остатъчен алкохол в хранителни продукти не надхвърля определен от законодателя на Съюза минимален праг, а именно 5 литра чист алкохол на 100 килограма *от готовия продукт.*

78. Следователно за освобождаването от акциз е определящо какво е алкохолното съдържание на хранителния продукт, произведен при използване на дадена спиртна напитка за готвене, но не и какво е било алкохолното съдържание на самата спиртна напитка за готвене [50].

79. В настоящия случай страните по главното производство са единодушни, че при използването на вино за готвене като съставка според класическа рецепта винаги се получава готов продукт с алкохолно съдържание под 5 % vol, вследствие на което член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 може да бъде приложен.

80. Ето защо като междинно заключение следва да се възприеме:

Спиртните напитки за готвене, които подлежат на облагане с хармонизирания акциз върху алкохола и алкохолните напитки, следва да бъдат освободени от този акциз съгласно член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83.

49 — Решение от 19 април 2007 г. по дело Profisa (C-63/06, Сборник, стр. I-3239, точка 17).

50 — Алкохолното съдържание на съставката е от значение само като предварителен въпрос в рамките на първото условие на член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 (вж. точка 72 от настоящото заключение), и то именно ако трябва да се определи дали изобщо е налице спиртна напитка, подлежаща на облагане с акциз (вж. например член 20, първо или второ тире от Директива 92/83).

2. Последиците от освобождаването за свободно движение в държавата на производството на освободена от акциз стока (четвърти преюдициален въпрос).

81. С четвъртия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи по същество какви задължения възникват за държавата членка на вноса от обстоятелството, че спиртните напитки за готвене вече са били освободени за свободно движение в държавата членка на производството. Същата проблематика впрочем може да бъде открита и в третия преюдициален въпрос [51].

82. За да бъде разгледан този въпрос, е необходимо да се проведе разлика между причините, поради които дадена стока е била освободена за свободно движение в държавата членка на нейното производство.

83. По принцип дадена стока се освобождава за свободно движение, когато е платен акцизът, дължим в държавата членка на производството (член 6, параграф 1, първо изречение от Директива 92/12). В случай че впоследствие въпросната стока е доставена в друга държава членка с търговска цел, акцизът става изискуем в тази друга държава членка (член 7, параграфи 1 и 2 от Директива 92/12), докато вече платеният в държавата членка на производството акциз се възстановява [52]. По този начин се гарантира, че стока, подлежаща на облагане с хармонизирания акциз, винаги се облага в държавата членка на потреблението, и то по ставката, която е в сила в тази държава членка [53].

84. Спорните спиртни напитки за готвене обаче представляват стока, която данъчните органи на държавата членка на производството (Франция) изобщо не считат за подлежаща на облагане с акциз. В отговор на въпрос по време на заседанието пред Съда Repertoire Culinaire и френското правителство потвърждават този факт. Следователно спиртните напитки за готвене са били освободени за свободно движение в държавата на тяхното производство още от самото начало, тъй като според местните органи изобщо не е било необходимо да се събира акциз.

85. В такъв случай, както Комисията правилно подчертава, не е налице особен интерес да се гарантира, че стоката се облага с акциз в държавата членка на потреблението (в случая: Обединеното кралство). Нещо повече, тя изобщо не трябва да се облага с акциз.

86. Обратно, Съюзът има специфичен правен интерес от това задължението за плащане на акциз, както и освобождаването

51 — С третия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали спиртните напитки за готвене, подлежащи на облагане с акциз, „трябва да се считат за освободени от облагане с акциз към момента на [тяхното] производство ...“ поради предназначението им за приготвяне на хранителни продукти.

52 — Член 22 във връзка с член 7 от Директива 92/12; вж. също така осемнадесето съображение от тази директива и Решение от 23 ноември 2006 г. по дело Joustra (C-5/05, Recueil, стр. I-11075, точка 30).

53 — Тези ставки могат да бъдат различни в различните държави членки.

от акциз върху алкохола и алкохолните напитки да се прилагат по еднакъв начин във всички държави членки и по този начин на целия вътрешен пазар [54], така че да се осигури доброто функциониране на вътрешния пазар [55].

87. Функционирането на вътрешния пазар изисква свободното движение на всички стоки (член 26, параграф 2 от ДФЕС и членове 28—37 от ДФЕС [56]), включително на тези, за които се дължи акциз [57]. Съгласно принципа на взаимно признаване [58] това предполага признаването от страна на данъчната администрация на държавата по местоназначение на извършената от компетентните органи на страната, в която се произвеждат стоките, класификация на дадена стока като стока, подлежаща на облагане с акциз, неподлежаща на облагане с акциз или като освободена от акциз [59]. Всъщност дори в хипотезата, при която може да има големи различия между националните ставки върху алкохола и върху алкохолните напитки, акцизът като такъв е хармонизиран и се урежда съгласно еднакви условия във всички държави членки [60].

88. Свободното движение на стоки във вътрешния пазар би било ненужно затруднено, ако в случай като настоящия в рамките на приложимия от тях модел на възстановяване на платен акциз (вж. член 4, параграф 1, буква а) от ГА от 1995 г.) [61] органите на Обединеното кралство най-напред биха настоявали за плащане на акциз върху внесените от Франция спиртни напитки за готвене само за да го възстановят отново след това.

89. Действително държавите членки имат право да предприемат подходящи мерки за борба срещу данъчна измама, избягване на акцизи или евентуална злоупотреба във връзка с освобождаването от акциз [62]. Такива мерки изискват обаче конкретни и подлежащи на обективна проверка доказателства за наличието на потенциална опасност от данъчна измама, избягване на

54 — Четвърто съображение от Директива 92/12 („като има предвид, че с цел да се осигури изграждането и функционирането на вътрешния пазар, акцизите следва да стават изискуеми по еднакъв начин във всички държави членки“); вж. в този смисъл също Решение от 2 април 1998 г. по дело EMU Tabac и др. (C-296/95, Recueil, стр. I-1605, точка 22) и Решение от 5 април 2001 г. по дело Van de Water (C-325/99, Recueil, стр. I-2729, точка 39) и Решение по дело Joustra (посочено в бележка под линия 52, точка 27).

55 — Първо съображение от Директива 92/12 и трето съображение от Директива 92/83.

56 — Предишен член 14, параграф 2 ЕО и членове 23—31 ЕО.

57 — Първо съображение от Директива 92/12.

58 — След Решение от 20 февруари 1979 г. по дело Rewe-Zentral („Cassis de Dijon“, 120/78, Recueil, стр. 649, точка 14) този принцип е трайно установен в съдебната практика в областта на свободното движение на стоки; вж. например Решение от 22 октомври 1998 г. по дело Комисия/Франция (C-184/96, Recueil, стр. I-6197, точка 28).

59 — Взаимното признаване е също така в основата на Решение по дело Италия/Комисия (посочено в бележка под линия 21). Предметът на разглеждане по това решение е въпросът при какви условия дадена държава членка може по изключение да откаже да признае — нещо, което по принцип се изисква — предоставените от други държави членки освобождавания.

60 — Вж. още веднъж четвърто съображение от Директива 92/12.

61 — Този модел на възстановяване на платен акциз се основава на предоставената съгласно член 27, параграф 6 от Директива 92/83 възможност и предвижда акцизът върху алкохола най-напред да бъде платен, а впоследствие при определени условия да бъде възстановен. В случая на спиртни напитки за готвене акцизът се възстановява едва тогава, когато спиртните напитки действително са били преработени при приготвянето на хранителни продукти.

62 — Вж. във връзка с това уводната формулировка на член 27, параграф 1, както и двадесет и второ съображение от Директива 92/83.

акцизи или злоупотреба [63], още повече че съгласно приложното поле на член 27 от Директива 92/83 освобождаването е правило, а отказът стоките да бъдат освободени е изключение [64].

90. Общи твърдения, че по отношение на даден продукт съществува риск от данъчна измама, от избягване на акцизи или злоупотреба, не дават основание на държавата членка на вноса предварително да откаже да признае предоставено в държавата членка на производството освобождаване от акциз [65]. Това би противоречало на свободното движение на стоки, както впрочем и на принципа на лоялното сътрудничество между държавите членки.

91. В настоящия случай според фактическите заключения на запитващата юрисдикция е безспорно, че поради добавянето на сол и черен пипер конфискуваните спиртни напитки за готвене са негодни за пиене. По икономически изгоден начин не могат да бъдат отделени нито смесените сол и черен пипер, нито може да бъде отстранен напълно алкохолът в продуктите. Както твърди също така запитващата юрисдикция, нищо не подсказва за наличието на злоупотреби, свързани със спиртни напитки за готвене, каквито са спорните по настоящия случай. Следователно почти със сигурност може да се заключи, че конфискуваните спиртни напитки за готвене се използват действително за производство на хранителни продукти по смисъла на член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83.

92. Следователно в случай като настоящия не са налице конкретни и подлежащи на обективна проверка доказателства, че в държавата членка на производството въпросните продукти погрешно са считани за неподлежащи на облагане с акциз или за освободени от акциз, или че въпросният продукт би могъл да бъде предмет на употреба, противоречаща на смисъла и целта на дадено данъчно освобождаване. При подобни обстоятелства изискването на британската данъчна администрация за заплащане на акциз върху спорните спиртните напитки за готвене се оказва чист формализъм, който не може да бъде обективно оправдан.

93. С оглед на всички тези съображения на четвъртия преюдициален въпрос трябва да се отговори по следния начин:

Продуктите, които в държавата членка на производството са освободени за свободно движение като неподлежащи на облагане с акциз или освободени от акциз, не могат да бъдат предмет на разпоредбите относно хармонизирания акциз в друга държава членка, в която те са доставени с търговска цел, освен когато са налице

63 — Решение по дело Италия/Комисия (посочено в бележка под линия 21, точка 52); в същия смисъл, макар и в друга връзка, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 75) и Решение от 7 юли 2005 г. по дело Комисия/Австрия (C-147/03, Recueil, стр. I-5969, точка 68).

64 — Вж. в този смисъл относно член 27, параграф 1, букви а) и б) от Директива 92/83 — Решение по дело Италия/Комисия (посочено в бележка под линия 21, точка 50) и Решение по дело Profisa (посочено в бележка под линия 49, точка 18).

65 — Съгласно постоянната съдебна практика не може от самия факт, че са използвани определени правни норми или възможности за данъчни корекции, да се прави извод за наличието на злоупотреба; вж. например Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точки 36 и 37), Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 61) и Решение 30 януари 2007 г. по дело Комисия/Дания (C-150/04, Сборник, стр. I-1163, точка 58).

конкретни и подлежащи на обективна проверка доказателства,

— че освобождаването от акциз е извършено погрешно в държавата членка на производството

— или

— че продуктите, които в държавата членка на производството са били освободени от акциз съгласно член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83, могат да бъдат използвани за различни от посочените в тази разпоредба цели.

3. Изискванията съгласно правото на Съюза по отношение на освобождаването от акциз чрез възстановяване (втори преюдициален въпрос)

94. С втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи какви са изискванията, наложени от правото на Съюза по отношение на уредбата на освобождаването от акциз съгласно член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 в националната правна уредба, в случай че въпросната държава членка приеме модела на възстановяване на платен акциз по смисъла на член 27, параграф 6 от Директива 92/83.

95. В основата на този въпрос стои обстоятелството, че съгласно правната уредба на Обединеното кралство възстановяването на платен акциз върху спиртни напитки за готвене е възможно само при много строги условия, предвидени в член 4 от FA от 1995 г., от които в рамките на втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция изтъква следните:

— Спиртните напитки за готвене трябва да са използвани действително като съставка при производството на хранителни продукти (член 4, параграф 1, буква а) във връзка с параграф 2, буква в) от FA от 1995 г.).

— Искането за възстановяване на платен акциз може да се подава само от лицата, които са използвали спиртни напитки за готвене като съставки в хранителни продукти или пускат в продажба като търговци на едро такива хранителни продукти (член 4, параграф 3, букви а) и б) от FA от 1995 г.).

— По отношение на предявяването на правото на възстановяване е предвиден максимален срок от четири месеца от преработката на спиртните напитки за готвене (член 4, параграф 5, буква а) от FA от 1995 г.).

— Размерът на подлежащия на възстановяване акциз трябва да бъде не по-малък от 250 GBP (член 4, параграф 5, буква б) от FA от 1995 г.).

96. В самото начало следва да се припомни, че по силата на член 27, параграф 6 от Директива 92/83 държавите членки могат да предвиждат условия за възстановяването с цел прилагане на освобождаването от облагане с хармонизирания акциз [66].

97. Определянето на условията за възстановяването на платен акциз е задължение на държавите членки. То произтича, от една страна, от принципа на процесуалната автономия, от друга страна, от встъпителната част от член 27, параграф 1 от Директива 92/83 („При условия, определени от тях […] държавите членки освобождават […]“). Следва да се спазват, както винаги, принципите на равностойност и ефективност [67].

98. В настоящия случай няма доказателства, че възстановяването на акциза е предмет на по-неблагоприятно третиране при хармонизиране на акцизите на равнище на правото на Съюза в сравнение с други случаи на възстановяване на платени акцизи съгласно националното право. Следователно не възникват затруднения във връзка с *принципа на равностойност*.

99. Необходима е обаче по-задълбочена преценка по въпроса дали посочените в член 4 от FA от 1995 г. условия за възстановяване са съвместими с *принципа на ефективност*. Всъщност този принцип изисква възстановяването на платен акциз да не бъде практически невъзможно или изключително трудно [68]. В допълнение, съгласно член 27, параграф 1 от Директива 92/83 условията за възстановяването трябва да целят „да се осигури точното и опростено прилагане“ на такова освобождаване от акциз, както и „да се предотврати [всяка данъчна измама], избягване на акцизи или злоупотреба“.

100. Фактът, че съгласно член 4 от FA от 1995 г. спиртните напитки за готвене е трябвало действително да се използват за производството на хранителни продукти сам по себе си не нарушава изискванията в областта на правото на Съюза. При модел на възстановяване на платен акциз по смисъла на член 27, параграф 6 от Директива 92/83 дори е нормално за тази система подлежащият на възстановяване акциз да се отнася до алкохола, който вече е използван като съставка за кулинарни цели.

66 — Вж. също така осемнадесето съображение от Директива 92/83.

67 — Постоянната съдебна практика; вж. например Решение от 27 март 1980 г. по дело Denkavit italiana (61/79, Recueil, стр. 1205, точки 22—25), Решение от 9 ноември 1983 г. по дело San Giorgio (199/82, Recueil, стр. 3595, точка 12), Решение от 15 септември 1998 г. по дело Edis (C-231/96, Recueil, стр. I-4951, точка 34), Решение от 6 октомври 2005 г. по дело MyTravel (C-291/03, Recueil, стр. I-8477, точка 17) и Решение от 26 януари 2010 г. по дело Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Сборник, стр. I-635, точка 31), които са произнесени по повод на различни случаи.

68 — Вж. още веднъж посочените в бележка под линия 67 Решение по дело San Giorgio (точка 12), Решение по дело Edis (точка 34) и Решение по дело MyTravel (точка 17), вж. в същия смисъл Решение от 15 април 2008 г. по дело Impact (C-268/06, Сборник, стр. I-2483, точка 46) и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело Pontin (C-63/08, Сборник, стр. I-10467, точка 43).

101. Само при наличието на внесени спиртни напитки за готвене органите на държавата членка на вноса трябва, както е посочено по-горе [69], да признаят вече предоставено в държавата членка на производството освобождаване. В такъв случай те не могат да изискват първо заплащането на акциза, а впоследствие след използването на спиртната напитка за кулинарни цели — подаването на искане за неговото възстановяване.

102. Трудности възникват обаче по отношение на правна уредба като член 4 от FA от 1995 г., която изключва възстановяването на платен акциз, ако размерът на акциза за възстановяване е по-малък от 250 GBP. Данъчните администрации дори могат да увеличават допълнително този минимален размер (член 4, параграф 5, буква б) и параграф 6 от FA от 1995 г.).

103. Съгласно правната уредба на Съюза по принцип не е изключено дадена държава членка да не предвиди минималните суми като подлежащи на възстановяване на платен акциз. За разлика от областта на ДДС [70] обаче, Директива 92/83 не предвижда такава възможност. Дори ако се приеме, че и без изричното им разрешаване от Директивата в националната правна уредба могат да бъдат въведени минимални прагове, сумата от 250 GBP в никакъв случай не може да се счете за подходяща [71].В много по-голяма степен се касае за размер, който значително надхвърля всякакъв възможен минимален праг.

104. Следва да се добави, че минималният праг в правна уредба като тази по член 4 от FA от 1995 г. е обвързан с ограничаване на кръга на лицата, които имат право да подават искане, както и със сравнително кратък срок за подаване на исканията. Тези елементи на правната уредба — минимален размер, срок за подаване на исканията и ограничен кръг на лицата, които имат право да подават искане — засилват взаимно своето действие.

105. Както нагледно доказва Repertoire Culinaire в производството пред Съда, ако се вземе предвид валидната през 2002 г. в Обединеното кралство акцизна ставка [72], за период от три месеца би трябвало да бъдат консумирани най-малко 215 бутилки вино за готвене, за да се достигне минималният размер от 250 GBP, необходим за възстановяване на платения съгласно член 4 от FA от 1995 г. акциз. Никоя от страните в производството не оспорва тези данни.

69 — Вж. съображенията ми по четвъртия преюдициален въпрос (точки 81—93 от настоящото заключение).

70 — Вж. член 183, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) във връзка с възстановяването или прехвърлянето на ДДС.

71 — На 16 юли 2002 г., деня, в който са конфискувани спорните спиртни напитки за готвене, този размер съответства на равностойността на около 388 EUR; на 10 юни 2010 г., деня на провеждане на съдебното заседание по настоящото преюдициално производство, той съответства на около 302 EUR.

72 — Repertoire Culinaire се позовава на периода преди 27 април 2002 г., към който съгласно съобщената от него информация се отнасят голяма част от исканията за възстановяване на платен акциз.

106. При проверка на достоверността на данните от страна на запитващата юрисдикция може лесно да се установи, че във всички случаи в Обединеното кралство само големите потребители на спиртни напитки за готвене могат да ползват приложимото съгласно член 27, параграф 1, буква е) освобождаване от акциз. Редица ресторанти и други предприятия, които използват спиртни напитки за готвене за приготвяне на хранителни продукти само от време на време и във всички случаи в малки количества, съобразно строгостта на британския модел на възстановяване на платен акциз практически са лишени от възможността да се ползват от освобождаването от акциз.

107. Следва да се добави, че член 4, параграф 3 от FA от 1995 г. предоставя правото да подават искания за възстановяване на платен акциз изключително на лицата, които сами са използвали спиртните напитки за готвене като съставки в хранителни продукти или пускат в продажба такива хранителни продукти като търговци на едро. Следователно търговец на едро като Repertoire Culinaire, който само пуска в продажба спиртните напитки за готвене като такива, но не и произведените от тях хранителни продукти, няма право на подобно искане.

108. С оглед на всички тези съображения правна уредба като член 4 от FA от 1995 г. води до това, че предвиденото задължително освобождаване от акциз по смисъла на член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83 на практика не може да бъде приложено. Това е в противоречие с изискването на правото на Съюза, че определените от държавите членки условия трябва да гарантират точното и опростено прилагане на освобождаването (член 27, параграф 1 от Директива 92/83). По този начин принципът, според който съгласно приложното поле на член 27 от Директива 92/83 освобождаването е правило, а отказът стоките да бъдат освободени е изключение [73] придобива обратен смисъл.

109. Действително при уредбата на техните национални правила за освобождаването от акциз или възстановяването на платен акциз държавите членки могат да вземат предвид също така изискването за предотвратяване на всяка данъчна измама, на избягване на акцизи или злоупотреба [74]. Както вече бе посочено по-горе, при отказа за освобождаване от акциз или за възстановяване на акциз за някои продукти трябва да са налице конкретни и

73 — Вж. още веднъж относно член 27, параграф 1, букви а) и б) от Директива 92/83 Решение по дело Италия/Комисия (посочено в бележка под линия 21, точка 50) и Решение по дело Profisa (посочено в бележка под линия 49, точка 18).

74 — Вж. във връзка с това началната част от член 27, параграф 1 и двадесет и второ съображение от Директива 92/83.

подлежащи на обективна проверка доказателства за злоупотреба. Според цялата налична на Съда информация не е такъв случаят със спорните спиртни напитки за готвене. Правна уредба, която предвижда сравнително кратък преклузивен срок за подаването на искания за възстановяване на платен акциз и която изключва възстановяването на платен акциз при размер, по-малък от 250 GBP и която освен това като общо правило не предоставя на търговците на едро на спиртни напитки за готвене право да подават искане за възстановяване на платен акциз, явно надхвърля легитимната цел на борбата срещу злоупотребите.

110. Накратко на втория преюдициален въпрос трябва да се отговори по следния начин:

Национална правна уредба, която по отношение на възстановяването на платен акциз върху спиртни напитки за готвене предвижда преклузивен срок от четири месеца и минимален размер на възстановяване от 250 GBP и която изключва търговците на едро на спиртни напитки за готвене от кръга на лицата, които имат право да подадат искане, нарушава член 27, параграф 1 от Директива 92/83 и принципа на ефективност.

VI — Заключение

111. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалното запитване на First-Tier Tribunal (Tax) на Обединеното кралство, както следва:

„1) Виното и портото за готвене, към които с цел използването им като вино за готвене или порто за готвене са добавени толкова сол и черен пипер, че те са станали негодни за консумация като напитки, не попадат в определението за „етилов алкохол“ по смисъла на член 20, първо тире от Директива 92/83.

2) Спиртните напитки за готвене, които подлежат на облагане с хармонизирания акциз върху алкохола и алкохолните напитки, следва да бъдат освободени от този акциз съгласно член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83.

3) Продуктите, които в държавата членка на производството са освободени за свободно движение като неподлежащи на облагане с акциз или освободени от акциз, не могат да бъдат предмет на разпоредбите относно хармонизирания акциз в друга държава членка, в която те са доставени с търговска цел, освен когато са налице конкретни и подлежащи на обективна проверка доказателства,

— че освобождаването от акциз е извършено погрешно в държавата членка на производството

или

— че продуктите, които в държавата членка на производството са били освободени от акциз съгласно член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83, могат да бъдат използвани за различни от посочените в тази разпоредба цели.

4) Национална правна уредба, която по отношение на възстановяването на платен акциз върху спиртни напитки за готвене предвижда преклузивен срок от четири месеца и минимален размер на възстановяване от 250 GBP и която изключва търговците на едро на спиртни напитки за готвене от кръга на лицата, които имат право да подадат искане, нарушава член 27, параграф 1 от Директива 92/83 и принципа на ефективност."