CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL JULIANE KOKOTT prezentate la 15 iulie 2010 [1]

I — Introducere

1. Utilizarea vinului la gătit are o tradiție milenară în Europa. Se spune că gurmandul roman Marcus Gavius Apicius [2], căruia i se atribuie una dintre cele mai vechi cărți de bucate [3], ar fi folosit vin pentru a-și prepara sosurile [4].

2. Totuși, în speță, controversa principală nu privește utilizarea corectă a vinului în bucătărie. Părțile din acțiunea principală sunt chiar în mod expres de acord asupra faptului că în cazul unei utilizări profesionale a vinului la o rețetă tradițională – de exemplu, la pregătirea de *Bœuf Bourguignon* – în produsul final nu trebuie să se găsească un conținut de alcool mai mare de 5 %.

3. Obiectul prezentei proceduri preliminare este mai curând întrebarea dacă un vin, un porto sau un coniac destinat exclusiv gătitului este supus accizelor la alcool și băuturi alcoolice, armonizate la nivelul legislației Uniunii și, dacă este cazul, în ce condiții este posibilă acordarea unei scutiri de respectivele accize. Se pare că în statele membre nu există o practică unitară în această privință.

4. În legătură cu vinul de bucătărie, portoul de bucătărie și coniacul de bucătărie care fac obiectul litigiului, sunt avute în vedere băuturi spirtoase cărora producătorul le-a adăugat sare și piper, astfel încât – corespunzător scopului de utilizare – pot fi folosite numai la pregătirea mâncării și nu mai pot fi consumate ca băuturi. Cu toate acestea, administrația fiscală britanică [5] consideră că aceste produse trebuie să fie supuse accizelor la alcool. Așadar, aceasta a confiscat încărcătura unui vehicul, compusă din vin de bucătărie, porto de bucătărie și coniac de bucătărie (denumite în continuare „băuturi spirtoase de bucătărie"), pentru care nu fuseseră plătite accize în cadrul unui import din Franța în Regatul

1 — Limba originală: germana.

2 — Se presupune că Marcus Gavius Apicius a trăit în secolul întâi după Hristos, în Roma antică. Plinius cel Bătrân îl caracterizează, în „Istoria naturală", drept cel mai mare risipitor și desfrânat (*nepotum omnium altissimus gurges*; a se vedea Plin., nat. hist. 10, 133), născut pentru a se bucura de tot ce este lux (*ad omne luxus ingenium natus*; a se vedea Plin., nat. hist. 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (Despre arta gătitului). În versiunea care s-a păstrat în zilele noastre, această colecție de rețete provine totuși din secolul 3 sau 4 d.H. și, prin urmare, s-ar putea să nu fie elaborată de Apicius însuși.

4 — A se vedea, de exemplu, rețeta atribuită lui Apicius de *ius in elixam omnem* (sos pentru orice carne gătită) în *De re coquinaria*, Cartea 7, secțiunea 6.

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

Unit, transport destinat societății de comerț angro cu produse alimentare din Londra, Repertoire Culinaire Ltd. În prezent, Repertoire Culinaire este în litigiu cu autoritățile britanice cu privire la restituirea acestor mărfuri.

5. De fapt, soluția acestui caz pare să fie evidentă, deoarece Curtea a dat deja un răspuns afirmativ în legătură cu obligația de accizare a vinului de bucătărie în Hotărârea Gourmet Classic [6]. Cu toate acestea, în speță, se solicită Curții în mod expres să reconsidere aprecierea juridică din acea cauză și să o completeze sub anumite aspecte.

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul Uniunii*

6. Cadrul juridic al prezentei cauze în raport cu dreptul Uniunii este stabilit prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse [7] și prin Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice [8]. În plus, pentru soluționarea prezentei cauze, importante sunt și unele părți din așanumita Nomenclatură combinată.

1. Directiva 92/12

7. În dispozițiile generale ale Directivei 92/12 se reglementează, printre altele, în ce stat membru și în ce moment se aplică accize la mărfurile accizabile. În această privință, articolul 6 alineatul (1) din Directiva 92/12 prevede:

„Accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum [...]."

8. Articolul 7 din Directiva 92/12 prevede, printre altele:

„(1) În cazul produselor supuse accizelor și puse deja în consum într-un stat membru, deținute în scopuri comerciale într-un alt stat membru, accizele sunt percepute în statul membru în care sunt deținute produsele în cauză.

6 — Hotărârea din 12 iunie 2008, Gourmet Classic (C-458/06, Rep., p. I-4207).

7 — JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129.

8 — JO L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152.

(2) În acest scop, fără a aduce atingere articolului 6, dacă produsele puse deja în consum, conform definiției din articolul 6, într-un stat membru sunt livrate, destinate livrării sau folosite în alt stat membru în vederea realizării de către un comerciant a unei activități economice independente sau pentru un organism de drept public, accizele devin exigibile în acel alt stat membru.

[…]"

2. Directiva 92/83

9. Secțiunea a V-a din Directiva 92/83 cuprinde la articolele 19-23 dispoziții privind accizarea alcoolului etilic. Articolul 19 alineatul (1) din directivă prevede în această privință:

„Statele membre aplică o acciză la alcoolul etilic în conformitate cu prezenta directivă."

10. Articolul 20 din Directiva 92/83 prevede:

„În sensul prezentei directive, termenul «alcool etilic» se referă la:

— toate produsele cu o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2 % vol. și sub codurile NC 2207 și 2208, chiar dacă aceste produse sunt conținute în alt produs sub alt capitol din NC;

— produse sub codurile NC 2204, 2205 și 2206 și care au o tărie alcoolică reală pe volum de peste 22 % vol.;

— spirtoase potabile care conțin produse, fie în soluție sau nu."

11. Articolul 27 din Directiva 92/83 face parte din dispozițiile din secțiunea VII referitoare la scutiri și prevede, printre altele:

„(1) Statele membre scutesc de accize [a se citi «accize armonizate»] produsele care

intră sub incidența prezentei directive după îndeplinirea condițiilor stabilite de acestea în scopul asigurării aplicării corecte [a se citi «aplicării corecte și directe»] a respectivelor scutiri și al prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz:

[…]

(e) atunci când sunt folosite pentru producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 [%] vol.;

(f) atunci când sunt folosite direct sau drept componente ale produselor semifabricate în vederea realizării de produse alimentare, [cu sau fără umplutură,] cu condiția ca în fiecare caz conținutul de alcool să nu depășească 8,5 litri de alcool pur pe 100 kg la producția de ciocolată și 5 litri de alcool pur pe 100 kg la producția de alte produse.

[…]

(6) Statele membre sunt libere să aplice scutirile menționate anterior printr-o rambursare a accizei plătite."

3. Nomenclatura combinată

12. Pozițiile 2204-2008 din Nomenclatura combinată (NC) [9], la care face referire articolul 20 din Directiva 92/83, fac parte din capitolul 22 din NC („Băuturi, lichide alcoolice și oțet") și au drept obiect următoarele produse:

„2204	Vin din struguri proaspeți […]
2204 10	— Vinuri spumoase:
[…]	
2204 21	— Alte vinuri […] prezentate în recipiente cu un conținut de maximum 2 l:
[…]	
	— — — — — Cu un titru alcoolic volumic existent de maximum 15 % vol.: […]
[…]	
	— — — — — — — Vinuri albe:

9 — NC este cuprinsă în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO L 256, p. 1, Ediție specială 02/vol. 4, p. 3). Prezintă relevanță versiunea NC care era în vigoare în ziua adoptării Directivei 92/83, așadar cea din 19 octombrie 1992 (a se vedea al patrulea considerent al Directivei 92/83); această versiune se întemeiază pe Regulamentul (CEE) nr. 2587/91 al Comisiei din 26 iulie 1991 (JO L 259, p. 1) și a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1992.

[…]			
	— — — — — — — Altele […]	2207	Alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic de minimum 80 % vol.; alcool etilic și alte distilate denaturate, cu orice titru:
[…]		2207 10 00	— Alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic de minim 80 % vol.
	— — — — — Cu titru alcoolic volumic existent de peste 15 % vol. și de maximum 22 % vol.:	2207 20 00	— Alcool etilic denaturat și alte distilate denaturate, cu orice titru
2204 21 89	— — — — — — — Porto	2208	Alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic sub 80 % vol.; distilate, rachiuri, lichioruri și alte băuturi spirtoase; preparate alcoolice compuse de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor:
[…]			
2205	Vermuturi și alte vinuri din struguri proaspeți, aromatizate cu plante și substanțe aromatice: […]	2208 20	— Distilat de vin sau de tescovina de struguri
[…]			— — Prezentate în recipiente cu un conținut de maximum 2 l:
2206	Alte băuturi fermentate (de exemplu cidru de mere, cidru de pere, hidromel); amestecuri de băuturi fermentate și amestecuri de băuturi fermentate și băuturi nealcoolice, nedenumite și necuprinse în altă parte: […]	2208 20 12	— — — Coniac
[…]		[…]	
			— — Alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic sub 80 % vol., prezentat în recipiente cu un conținut:

2208 90 91 — — — De maximum 2 l	2103 90 — Altele:
[…]	[…]
2209 Oțet comestibil […]	2103 90 90 — — Altele:
[…]”	[…]”

13. În introducerea la capitolul 22 din NC, sub titlul „Note de capitol”, se află, printre altele, următoarea indicație:

„1. Capitolul nu cuprinde:

(a) produsele de la acest capitol (altele decât cele de la poziția 2209) preparate în scopuri culinare, care nu pot fi consumate ca băuturi (poziția 2103 în general) […]”

14. Suplimentar, trebuie să ne referim la poziția 2103 a NC, care face parte din capitolul 21 din NC („Preparate alimentare diverse”) și care indică următoarele produse:

„2103 Preparate pentru sosuri și sosuri preparate; condimente și produse de asezonare, amestecate; făină și pudră de mușt ar și muștar preparat:

[…]

B — *Dreptul național*

15. Din legislația Regatului Unit prezintă relevanță articolul 4 din capitolul 4 din Finance Act 1995 (denumit în continuare „FA 1995”) [10]. Această dispoziție, care, după cum au arătat părțile la procedură, a fost adoptată pentru transpunerea Directivei 92/83, instituie o procedură de rambursare a accizelor la băuturi spirtoase. Aceasta are următoarea formulare:

„Scutiri pentru componentele alcoolice

(1) În cazul în care s-a demonstrat în mod credibil în fața Commisioners că băuturile spirtoase care trebuie accizate, pentru care s-au plăti accizele,

10 — Legea fiscală din anul 1995.

(a) au fost utilizate drept componente pentru producerea sau fabricarea unui produs în sensul alineatului (2) […]

[…]

în temeiul următoarelor dispoziții ale prezentului articol, există față de Commissioners un drept la rambursarea accizelor plătite.

(2) Produse în sensul acestui alineat sunt:

[...]

(c) […] alimente cu conținut de alcool destinate alimentației umane care, la o sută de kg de aliment, conțin maximum 5 litri de alcool.

(3) În temeiul prezentului articol, rambursarea accizelor la alcool este acordată doar persoanelor care:

(a) au folosit alcoolul drept componentă în realizarea unui produs în sensul alineatului (2) sau au transformat alcoolul în oțet;

(b) comercializează angro produse în sensul descrierii de la alineatul (2) sau în domeniul comerțului cu oțet;

(c) au realizat sau au fabricat produsul sau oțetul în scopul unei asemenea activități;

(d) au făcut o solicitare de rambursare în conformitate cu criteriile dispozițiilor următoare din prezentul articol și

(e) demonstrează Commissioners că există premisele menționate la literele (a)-(c) și rambursarea solicitată nu privește niciun impozit care a fost rambursat sau plătit înainte de prezentarea solicitării.

(4) Solicitarea de rambursare în temeiul acestui articol trebuie prezentată Commissioners conform dispozițiilor generale sau dispozițiilor pentru cazuri individuale emise, atât în ceea ce privește forma, tipul și modalitatea introducerii sale, cât și conținutul său.

(5) În măsura în care Commissioners nu dispun altfel, o solicitare de rambursare în sensul prezentului articol poate fi depusă numai dacă:

(a) solicitarea se referă la acciza care a fost plătită la alcoolul ce a fost utilizat drept componentă sau a fost transformat în oțet într-o perioada de trei luni care s-a încheiat cel târziu cu o lună înainte de depunerea solicitării și

(b) suma rambursării solicitate se ridică la cel puțin 250 GBP.

(6) Commissioners pot, prin regulament, să majoreze provizoriu suma menționată la alineatul (5) litera (b) [...]

[...]"

III — Situația de fapt și acțiunea principală

16. Societatea Repertoire Culinaire Ltd. desfășoară activități de comerț angro cu produse alimentare la Londra.

17. La 10 iulie 2002, funcționarii administrației vamale a Regatului Unit au reținut un vehicul cu remorcă în zona lor de control vamal [11] de la Coquelles (Franța). Din verificarea vehiculului a rezultat că acesta fusese încărcat cu mai mulți paleți de vin alb, de vin roșu, de porto și de coniac care erau destinați firmei Repertoire Culinaire. În detaliu, s-au găsit:

— cinci paleți, fiecare cu 70 de lăzi de vin alb (titru alcoolic volumic de 11 % vol.), fiecare ladă conținând opt litri de vin alb, rezultând astfel în total 2 800 de litri de vin alb;

— cinci paleți cu aceeași cantitate de vin roșu (titru alcoolic volumic de 11 % vol.);

— un palet cu 20 de lăzi de porto (titru alcoolic volumic de 19 % vol.), fiecare ladă conținând opt litri de porto, prin urmare, în total 160 de litri de porto și

— zece lăzi care conțineau fiecare opt litri de coniac (titru alcoolic volumic de 40 % vol.), prin urmare, în total 80 de litri de coniac.

18. Cercetările efectuate în continuare au relevat: ambalajul coniacului purta mențiunea „nu este potabil" și indicația 1 % „aditivi". Vinul conținea 2 % aditivi. Eticheta pentru porto nu avea nicio indicație cu privire la aditivi. În

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

plus, pe factura furnizorului francez adresată Repertoire Culinaire, la fiecare articol era menționată indicația „*salé – poivré*” [12] și codul vamal 2103 90 90 89 [13].

19. Părțile din acțiunea principală sunt unanim de acord că mărfurile încărcate fac parte din categoria băuturilor folosite în bucătărie: așa-numitul vin de bucătărie, porto de bucătărie, respectiv coniac de bucătărie, adică vin, porto respectiv coniac care au fost amestecate în procesul de fabricație cu sare și piper. Prin adăugarea de sare și de piper, produsele nu mai pot fi utilizate ca băuturi [14], însă pot fi folosite la gătit. Nu este posibilă nici eliminarea adaosului de sare și de piper, nici izolarea completă a alcoolului din aceste produse în condițiile unui efort acceptabil din punct de vedere economic.

20. Vinul de bucătărie constă în vin care a fost produs exclusiv prin procedura fermentării. Dacă vinul de bucătărie este folosit ca ingredient al unor rețete recunoscute, după părerea unanimă a părților, produsul final rezultat va avea întotdeauna un conținut de alcool mai mic de 5 %.

21. Toate mărfurile au fost reținute de administrația vamală a Regatului Unit, deoarece pentru acestea nu exista un document administrativ însoțitor [15] și nici o dovadă a plății accizelor către partea britanică. La 16 iulie 2002, mărfurile au fost sechestrate în vederea confiscării. Solicitarea de restituire a mărfurilor, prezentată de Repertoire Culinaire, a fost respinsă. În urma contestației formulate de Repertoire Culinaire, după o nouă examinare a situației de fapt, hotărârea de respingere a fost menținută prin decizia de soluționare a contestației din 17 octombrie 2002. În expunerea de motive din decizia amintită se arată că aceste mărfuri trebuiau să fie supuse accizei la alcool din Regatul Unit [16].

22. Prin memoriul din 4 noiembrie 2002, Repertoire Culinaire a formulat recurs împotriva acestei decizii. Procedura este în prezent pendinte în fața instanței de trimitere First-Tier Tribunal (Tax) [17].

IV — Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare și procedura în fața Curții

23. Prin Decizia din 24 aprilie 2009, primită de Curte la 8 mai 2009, First-Tier

12 — „sărat – piperat”.

13 — O excepție a fost faptul că un funcționar al expeditorului a trecut codul vamal „2103 90 90 59”, fiind vorba, probabil, de o greșeală deoarece un asemenea cod nu există.

14 — Din documentele prezentate în procedura administrativă, rezultă potrivit deciziei de trimitere că, prin adăugarea a 10 grame de sare și a 10 grame de piper la litru, vinul nu mai putea fi folosit ca băutură.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — La 18 iulie 2002 au fost avut loc două accizări: una de peste 53 853 GBP pentru vânzări din depozit și alta de peste 5 884 GBP pentru stocul din depozit. Aceste accizări au fost menținute, la 27 septembrie 2002, de London Appeals and Reconsiderations Team (Comisia pentru reclamații și verificări din Londra).

17 — Instanță pentru litigii financiare.

Tribunal (Tax) a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele patru întrebări preliminare:

„1) Vinul de bucătărie și porto de bucătărie sunt supuse accizelor în temeiul Directivei 92/83/CEE în statul membru de import pentru motivul că se încadrează în definiția «alcool etilic» prevăzută la articolul 20 prima liniuță din Directiva 92/83?

2) Este conform cu obligația statului membru de a aplica scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83, atunci când este coroborat cu articolul 27 alineatul (6) și/sau cu articolul 28 CE și/sau cu efectul direct al acestor obligații și/sau cu principiile egalității de tratament și proporționalității, faptul de a restrânge scutirea pentru vin de bucătărie, pentru porto de bucătărie și pentru coniac de bucătărie doar la cazurile în care s-au folosit în compoziție băuturi alcoolice și de a restrânge sfera solicitanților de scutire la acele persoane care au folosit în compoziție băuturi alcoolice în produse și/sau la acele persoane care își desfășoară activitatea comercială ca vânzători angro ai unor astfel de produse și/sau au fabricat astfel de produse în vederea desfășurării acelei activități comerciale și cu condiția de a solicita scutirea în termen de patru luni de la plata accizei, iar suma de restituit să nu fie mai mică de 250 GBP?

3) Vinul de bucătărie și porto de bucătărie, în ipoteza în care sunt supuse accizării în temeiul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83, și/sau coniacul de bucătărie, care face obiectul prezentei acțiuni, ar trebui considerate ca nefiind supuse accizelor la momentul fabricării în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (f) sau, în subsidiar, în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83?

4) În lumina articolelor 10 CE și 28 CE, care este efectul, în cazul în care există un efect, asupra obligației statului membru în temeiul articolului 20 și al articolului 27 alineatul (1) litera (f) sau, în subsidiar, al articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 dacă vinul de bucătărie, portoul de bucătărie sau coniacul de bucătărie au fost scutite de accizele instituite în temeiul Directivei 92/12 în statul membru în care au fost produse și au fost puse în liberă circulație în cadrul Uniunii Europene?”

24. În procedura în fața Curții, Repertoire Culinaire și Comisia Europeană au prezentat observații scrise și orale. De asemenea, guvernele polonez și portughez au participat la procedură depunând observații scrise; în ședința din 10 iunie 2006, guvernul francez a prezentat observații orale [18].

18 — Guvernul francez și-a exprimat opinia exclusiv cu privire la prima întrebare preliminară.

V — Apreciere

25. În calitate de componentă a sistemului general pentru produsele supuse accizelor, introdus prin Directiva 92/12, Directiva 92/83 obligă statele membre să aplice la alcool și la băuturile alcoolice accize armonizate la nivelul Uniunii. Se aplică accize la: bere (secțiunea I din Directiva 92/83), vin (secțiunea II din Directiva 92/83), „băuturi fermentate, altele decât vin și bere" (secțiunea III din Directiva 92/83), „produse intermediare" (secțiunea IV din Directiva 92/83) și „alcool etilic" (secțiunea V din Directiva 92/83).

A — *Cu privire la prima întrebare: noțiunea „alcool etilic" în sensul Directivei 92/83*

26. La o lectură superficială, poate exista tentația de a fi de acord că, în ceea ce privește plata accizei, „vinul de bucătărie" intră, ca orice alt tip de vin, sub incidența secțiunii II din Directiva 92/83. Această presupunere este corectă și dacă este vorba de un produs precum vinul obișnuit din comerț care nu este pe gustul consumatorului și de aceea este denumit în limbajul uzual „vin de bucătărie". Un asemenea vin este și rămâne o băutură, fiind considerat nevaloros numai din cauza senzației subiective a consumatorului, fapt care conduce la schimbarea destinației acestuia.

27. Însă, pentru băuturile spirtoase de bucătărie în litigiu, situația se prezintă altfel. Potrivit indiciilor instanței de trimitere, singura competentă să constate și să aprecieze situația de fapt [19], din cauza adaosului de sare și de piper, acestea *nu mai pot fi consumate ca băuturi*. De la această situație de fapt trebuie să se plece pentru a răspunde la cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, chiar dacă guvernul polonez consideră că produsele în cauză pot fi consumate ca băuturi. Și între părțile din acțiunea principală există opinia unanimă că băuturile spirtoase de bucătărie în discuție pot fi incluse eventual în domeniul de aplicare al secțiunii V („Alcool etilic"), și nu în domeniile de aplicare ale altor secțiuni din Directiva 92/83.

28. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește, în esență, să afle dacă vinul de bucătărie și portoul de bucătărie, care au fost modificate prin adăugare de sare și de piper și prin aceasta nu mai pot fi consumate ca băuturi, pot fi incluse sub incidența noțiunii de alcool etilic în sensul articolului 20 din Directiva 92/83. Coniacul de bucătărie nu face obiectul acestei prime întrebări.

19 — Jurisprudență constantă, a se vedea între altele Hotărârea din 15 noiembrie 1979, Denkavit Futtermittel (36/79, Rec., p. 3439, punctul 12), Hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich (C-265/04, Rec., p. I-923, punctul 54) și Hotărârea din 4 iunie 2009, Mickelsson und Roos (C-142/05, Rep., p. I-4273, punctul 41).

1. Observație introductivă

29. În limbajul uzual, ca sinonim pentru noțiunea de alcool etilic sunt utilizate uneori cuvintele „spirt" sau pur și simplu „alcool". Or, problema dacă aici este vorba de alcool etilic în sensul juridic necesar pentru aplicarea accizei nu se ghidează după semnificația în limbajul uzual a acestei noțiuni, ci numai după definiția stabilită de legiuitorul Uniunii la articolul 20 din Directiva 92/83, care, în secțiunea consacrată alcoolului etilic, supune accizării armonizate exact trei categorii de produse. În respectiva dispoziție, fiecărei categorii i se consacră câte o liniuță.

30. Preparate precum vinul de bucătărie și portoul de bucătărie, care fac în speță obiectul litigiului, nu pot fi incluse, din start, în noțiunea de alcool etilic sub formă de *spirtoase potabile* (articolul 20 a treia liniuță din Directiva 92/83) deoarece, prin adăugare de sare și de piper, ele nu mai pot fi consumate ca băuturi.

31. La fel de puține motive există pentru a putea include vinul de bucătărie sau portoul de bucătărie în categoria de produse sub codurile NC 2204, 2205 și 2206 – într-o exprimare mai simplă: *vinuri din struguri proaspeți, vermuturi* și *alte băuturi fermentate* – (articolul 20 a doua liniuță din Directiva 92/83), deoarece și aceste produse au în comun faptul că sunt băuturi. Făcând abstracție de cele de mai sus, titrul alcoolic volumic al vinului de bucătărie, de 11 % vol., și cel al portoului de bucătărie, de 19 % vol., sunt sub tăria alcoolică reală pe volum minimă necesară („de peste 22 % vol."), care, în temeiul celei de a doua liniuțe a articolului 20 din Directiva 92/83, ar fi necesară pentru acceptarea ca alcool etilic în sensul accizării.

32. Rămâne să examinăm dacă vinul de bucătărie și portoul de bucătărie, precum cele confiscate în speță, intră eventual sub incidența primei liniuțe a articolului 20 din Directiva 92/83. Respectivei chestiuni îi consacrăm următoarele considerații.

2. Alcoolul etilic în sensul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83

33. Potrivit articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83, noțiunea de alcool etilic desemnează „[...] produsele cu o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2 % vol. și sub codurile NC 2207 și 2208, chiar dacă aceste produse sunt conținute în alt produs sub alt capitol din NC".

34. În Hotărârea Gourmet Classic, Curtea a apreciat drept aplicabilă această dispoziție în ceea ce privește vinul de bucătărie [20]. Instanța de trimitere a cerut însă Curții să își revadă

20 — Hotărârea Gourmet Classic (citată la nota de subsol 6, punctul 39).

aprecierea de atunci. Ne raliem la acest punct de vedere.

35. Fără dubiu, vinul de bucătărie cu 11 % vol., precum și portoul de bucătărie cu 19 % vol., îndeplinesc tăria alcoolică pe volum minimă necesară, de peste 1,2 % vol., prevăzută la articolul 20 prima liniuță din Directiva 92/83. Totuși, trebuie să se examineze mai îndeaproape dacă aceste două băuturi spirtoase de bucătărie se încadrează la pozițiile 2207 sau 2208 din NC, la care se face trimitere.

— Poziția NC 2207

36. Poziția NC 2207 cuprinde, pe de o parte, alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic de minimum 80 % vol. (subpoziția 2207 10 00) și, pe de altă parte, alcool etilic denaturat și alte distilate denaturate, cu orice titru (subpoziția 2207 20 00). Băuturile spirtoase de bucătărie în speță nu se încadrează la niciuna dintre cele două subpoziții.

37. Subpoziția 2207 10 00 nu se aplică din start în speță, deoarece titrul alcoolic volumic al băuturilor spirtoase de bucătărie confiscate se situează cu mult sub titrul alcoolic volumic minim de 80 % vol.

38. Și subpoziția 2207 20 00 iese din discuție, deoarece băuturile spirtoase de bucătărie nu constau în alcool sau alte distilate denaturate. Denaturarea alcoolului este un procedeu prin care alcoolul este transformat într-o substanță toxică, astfel încât să nu poată fi băut sau transformat pentru a fi utilizat ca aliment [21]. În speță, băuturile spirtoase de bucătărie sunt făcute, într-adevăr, *să nu poată fi consumate ca băuturi*, însă rămân în continuare utilizabile pentru pregătirea alimentelor. Pe lângă aceasta, ingredientele amestecate în acest scop, sarea și piperul, nu sunt denaturanți, în sensul în care sunt acestea recunoscute în cadrul Uniunii Europene în ceea ce privește denaturarea alcoolului [22].

— Poziția NC 2208

39. În ceea ce privește poziția NC 2208, ea cuprindea la momentul relevant în prezenta cauză [23] trei tipuri de băuturi alcoolice, respectiv de lichide alcoolice: „alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic sub 80 % vol.; distilate, rachiuri, lichioruri și alte băuturi spirtoase;

21 — Hotărârea din 7 decembrie 2000, Comisia/Italia (C-482/98, Rec., p. I-10861, punctele 21 și 22).

22 — A se vedea și Regulamentul (CE) Nr. 3199/93 al Comisiei din 22 noiembrie 1993 privind recunoașterea reciprocă a procedurilor pentru denaturarea completă a alcoolului în scopul scutirii de plata accizelor (JO L 288, p. 12, Ediție specială 09/vol. 1, p. 184). Potrivit respectivului regulament, denaturarea presupune în Franța, țara de proveniență a spirtoaselor de bucătărie, adăugarea de metilen și alcool izopropilic. În Regatul Unit, țara de destinație a băuturilor spirtoase de bucătărie, este utilizat așa-numitul „țiței de lemn" și piridina. Conform acestui regulament, sarea și piperul nu sunt recunoscute nicăieri în Uniunea Europeană drept denaturanți.

23 — Relevantă este versiunea NC în vigoare în ziua adoptării Directivei 92/83, prin urmare, la 19 octombrie 1992 (a se vedea al patrulea considerent al Directivei 92/83).

preparate alcoolice compuse de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor” [24].

40. În cazul băuturilor spirtoase de bucătărie, care fac obiectul primei întrebări (vinul de bucătărie și portoul de bucătărie), nu este vorba nici de un distilat (subpoziția NC 2208 20), nici de un lichior (subpoziția NC 2208 70). Vinul de bucătărie și portoul de bucătărie nu pot fi încadrate nici la categoria „alte băuturi spirtoase”, pentru că, din cauza amestecului cu sare și piper, nu pot fi consumate ca băuturi.

41. Există la fel de puține argumente pentru ca vinul de bucătărie și portoul de bucătărie să fie incluse în categoria „preparate alcoolice compuse de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor”, fiindcă aceste băuturi spirtoase de bucătărie nu sunt folosite la prepararea niciunei băuturi – conform scopului lor de utilizare, lipsit de ambiguitate –, ci exclusiv la prepararea mâncărurilor.

42. Și mai puține argumente există pentru a aprecia că vinul de bucătărie și portoul de bucătărie pot fi încadrate la subpoziția NC 2208 90 91 „Alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic sub 80 % vol., prezentat în recipiente cu conținut de maximum 2 l”.

43. Desigur, încadrarea mărfurilor în NC nu trebuie să se întemeieze numai pe textul pozițiilor individuale ale NC. Dimpotrivă, atât notele ce precedă secțiunile, cât și capitolele sunt relevante [25].

44. Din nota de capitol nr. 1 litera (a) din partea introductivă a capitolului 22 din NC rezultă că produsele care sunt preparate în scopuri culinare și care, de aceea, nu pot fi consumate ca băuturi nu fac parte din capitolul 22 din NC [26], ci trebuie încadrate la poziția 2103, ca preparate pentru alimente în general [27].

45. Însăși Curtea recunoaște expres, în Hotărârea Gourmet Classic, că vinul de bucătărie

24 — În textul poziției NC 2208 aflat prezent în vigoare, referirea la „preparate alcoolice compuse de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor” nu mai este conținută. Această modificare a textului poziției NC 2208 se bazează pe Regulamentul (CE) nr. 2448/95 al Comisiei din 10 octombrie 1995 (JO L 259, p. 1); a se vedea versiunea modificată a NC în Anexa I la Regulamentul (CE) nr. 948/2009 al Comisiei din 30 septembrie 2009 (JO L 287, p. 1).

25 — A se vedea punctul A numărul 1 a doua teză din regulile generale tipărite în partea I secțiunea I din NC.

26 — Singura excepție în această privință este, conform notei de capitol 1 litera (a), oțetul alimentar, pentru care în capitolul 22 din NC este prevăzută o poziție proprie (poziția NC 2209).

27 — Și mai clare sunt explicațiile Organizației Mondiale a Vămilor (OMV) referitoare la capitolele 21 și 22 din Sistemului armonizat (SA), care corespund pozițiilor NC: în explicațiile OMV referitoare la poziția 2103, vinul de bucătărie și coniacul de bucătărie sunt menționate expres ca exemple de produse incluse în această poziție, pe când în explicațiile la poziția 2208 vinul de bucătărie și coniacul de bucătărie sunt menționate în mod expres drept exemple pentru produsele excluse la această poziție. Aceste explicații pot fi găsite pe internet, la adresa < http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org > (ultima consultare efectuată la 6 mai 2010). Potrivit jurisprudenței constante, ele aduc o contribuție importantă la interpretarea domeniului de aplicare al diferitelor poziții tarifare, fără a avea însă forță juridică obligatorie (Hotărârea din 20 mai 2010, Data I/O, C-370/08, Rep., p. I-4401, punctul 30 și jurisprudența citată).

este un preparat alimentar care, ca atare, nu se încadrează la capitolul 22, ci la capitolul 21 din NC [28].

46. Prin urmare, după cum observă în mod întemeiat Repertoire Culinaire, vinul de bucătărie și portoul de bucătărie nu pot fi considerate nici produse în sensul codului NC 2207, nici produse în sensul codului NC 2208.

— „Produsul conținut în alt produs"

47. Cu toate acestea, în Hotărârea Gourmet Classic, Curtea a apreciat că împrejurarea că vinul de bucătărie este considerat un preparat alimentar în sensul capitolului 21 din NC „nu are incidență" asupra aprecierii obligației de accizare. Aceasta a subliniat că articolul 20 prima liniuță din Directiva 92/83 se aplică chiar și în cazul în care produsele care intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții *fac parte dintr-un produs* reglementat de un alt capitol din Nomenclatura combinată.

48. În temeiul acestei considerații, Curtea a decis că „dacă alcoolul care intră în compoziția vinului de bucătărie are o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2 % vol., acesta constituie alcool etilic în sensul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83, care este, sub rezerva scutirii prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (f) din această directivă, supus accizelor armonizate" [29].

49. Cu alte cuvinte, Curtea a interpretat partea de alcool pur din vinul de bucătărie drept „produs conținut în alt produs", în sensul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83.

50. Aceeași poziție a fost adoptată și de Comisie. Aceasta a menționat că articolul 20 din Directiva 92/83 constituie o categorie cu o cuprindere generală care include produsele cu conținut de alcool care sunt supuse accizei armonizate în general, dacă acestea nu sunt deja cuprinse în altă parte a directivei.

51. Această interpretare nu este convingătoare. Interpretarea nu găsește argumente

28 — Hotărârea Gourmet Classic (citată la nota de subsol 6, punctul 35); în același sens, a se vedea Liniile directoare ale Comisiei, care au fost adoptate aproape în unanimitate de Comitetul pentru accize, în ședința sa din 26 și 27 noiembrie 2001 (document CED Nr. 372 final, din 11 noiembrie 2002).

29 — Hotărârea Gourmet Classic (citată la nota de subsol 6, punctul 39); în același sens, a se vedea Liniile directoare ale Comisiei, care au fost adoptate aproape în unanimitate de Comitetul pentru accize, în ședința sa din 26 și 27 noiembrie 2001 (document CED Nr. 372 final, din 11 noiembrie 2002).

de sprijin nici în textul articolului 20, nici în obiectivele sau în contextul general al Directivei 92/83.

52. Dacă legiuitorul Uniunii ar fi considerat ca alcool etilic supus accizării *toate produsele* în care se poate dovedi prezența unei anumite cantități de alcool, nu ar mai fi fost nevoie de o reglementare atât de complexă cum este Directiva 92/83. Este însă evident că a fost necesar să fie definite numai anumite băuturi alcoolice și numai anumite produse cu conținut de alcool asupra cărora toate statele membre să poată aplica accizele armonizate [30]. În Directiva 92/83 nu există vreo mențiune în sensul că produsele care nu sunt cuprinse în nicio dispoziție din directivă urmează să intre întotdeauna sub incidența articolului 20. Chiar și articolul 20 se întemeiază evident pe premisa că nu trebuie accizat ca alcool etilic *orice alcool*, ci numai cele trei grupuri de produse stabilite în amănunt la acest articol, care conțin alcool [31].

53. Doar împrejurarea că un produs, precum vinul de bucătărie sau portoul de bucătărie, conține alcool constituie, în temeiul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83, o premisă necesară („produsele cu o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2 % vol."), dar nu și suficientă pentru aplicarea accizei. În plus, în temeiul acestei dispoziții, este necesar ca alcoolul să aibă forma unui anumit produs sau a unei părți din produs în sensul codurilor NC 2207 și 2208.

54. Cantitatea de alcool din vinul de bucătărie sau din portoul de bucătărie nu reprezintă în sine un produs de sine stătător (sau un produs parțial de sine stătător). Potrivit tuturor informațiilor noastre din prezenta cauză, vinul de bucătărie și portoul de bucătărie nu sunt produse sintetice fabricate după formula „alcool (pur) plus apă plus ingrediente pentru aromă". Dimpotrivă, este vorba de vin normal, respectiv de porto normal produs printr-un proces de fermentație și căruia i s-a adăugat doar sare și piper. Acest aspect a fost confirmat, de altfel, de toate părțile în cursul întrebărilor din cadrul ședinței.

55. Prin urmare, „produsul conținut în alt produs" nu este altceva decât vin, respectiv porto, și nu alcool *tout court*. Vinul, respectiv portoul, constituie baza de plecare pentru producerea vinului de bucătărie, respectiv a portoului de bucătărie. Prin urmare, și vinul, respectiv portoul, pot fi considerate ca produse (sau părți de produs) care, în sensul articolului 20 prima liniuță a doua parte a tezei din Directiva 92/83, „sunt conținute în alt produs

30 — A se vedea și al treilea considerent al Directivei 92/83 („[...] trebuie stabilite definiții comune *pentru toate produsele în cauză*") și al patrulea considerent („[...] aceste definiții să se bazeze pe cele stabilite în nomenclatura combinată în vigoare [...]"); sublinierea noastră.

31 — A se vedea și al cincisprezecelea considerent al Directivei 92/83 („[...] toate tipurile de alcool etilic, astfel cum sunt ele *definite în prezenta directivă*"); sublinierea noastră.

sub alt capitol din NC", adică în vinul de bucătărie, respectiv în portoul de bucătărie.

56. La rândul lor, vinul și portoul nu sunt produse care să intre sub incidența pozițiilor NC 2207 sau 2208. Dimpotrivă, ambele trebuie încadrate la poziția NC 2204 [32]. Prin urmare, chiar dacă s-ar dori ca vinul, respectiv portoul, să fie considerate „produs conținut în alt produs", articolul 20 prima liniuță din Directiva 92/83 nu poate fi aplicat deoarece „produsul conținut în alt produs" nu poate fi încadrat la codurile NC 2207 sau 2208 enumerate în această dispoziție [33].

57. Dacă și în ce condiții produsele de la poziția NC 2204 (vinul și portoul) sunt supuse accizării, în calitatea lor de alcool etilic, rezultă numai din *a doua liniuță* și nu din *prima liniuță* a articolului 20 din Directiva 92/83.

58. Contravine principiului securității juridice ca dispoziția articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83 să fie aplicată, contrar modului său de redactare, și produselor de la poziția NC 2204, cum sunt vinul și portoul. Principiul securității juridice, care face parte din principiile fundamentale de drept ale Uniunii [34], impune ca normele să fie clare și precise și ca aplicarea acestora să fie previzibilă pentru justițiabili. Acest imperativ se impune cu o rigoare specială atunci când este vorba despre o reglementare susceptibilă să aibă consecințe negative asupra particularilor, în special când poate include sarcini financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care le impune [35].

59. Prin urmare, privind lucrurile în ansamblu, ajungem la concluzia că, atunci când, în Hotărârea Gourmet Classic, a calificat „alcoolul care intră în compoziția vinului de bucătărie" drept „alcool etilic în sensul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83", Curtea s-a înșelat [36]. Curtea nu ar trebui să își mențină aprecierea de atunci.

32 — Vinurile liniștite prezentate în recipiente cu un conținut de maximum doi litri, produse în Uniunea Europeană și cu un titru alcoolic volumic de maximum 15 % vol. intră sub incidența subpozițiilor NC 2204 21 11-2204 21 84, portoul cu un titru alcoolic volumic de peste 15 % vol. și de maximum 22 % vol. se încadrează la subpoziția NC 2204 21 89.

33 — Mai puțin în cazul coniacului, care constituie baza de plecare pentru producerea coniacului de bucătărie și care intră, ca distilat, sub incidența codului NC 2208 20 12. Însă coniacul de bucătărie, după cum s-a amintit la început, nu face obiectul acestei prime întrebări.

34 — Hotărârea din 14 aprilie 2005, Belgia/Comisia (C-110/03, Rec., p. I-2801, punctul 30), precum și Hotărârea din 10 ianuarie 2006, IATA și ELFAA (C-344/04, Rec., p. I-403, punctul 68).

35 — A se vedea și Hotărârea din 18 noiembrie 2008, Förster (C-158/07, Rep., p. I-8507, punctul 67), și Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Stadt Papenburg (C-226/08, Rep., p. I-131, punctul 45), precum și în ceea ce privește reglementările care implică sarcini financiare, în special Hotărârea din 15 decembrie 1987, Olanda/Comisia (326/85, Rec., p. 5091, punctul 24), Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, Rep., p. I-7203, punctul 47), și Hotărârea din 10 septembrie 2009, Plantanol (C-201/08, Rep., p. I-8343, punctul 46).

36 — Hotărârea Gourmet Classic (citată la nota de subsol 6, punctul 39).

60. În orice caz, semnificația Hotărârii Gourmet Classic devine relativă în sensul că, în acel moment, în centrul interesului s-a aflat admisibilitatea întrebării; avocatul general s-a preocupat, în concluziile sale, chiar exclusiv de problema admisibilității [37]. În orice caz, în cauza menționată nu au fost discutate în fața Curții numeroase argumente pe care le-au analizat intens *în prezenta cauză* instanța națională și părțile, în special Repertoire Culinaire. Chiar numai acest aspect, în sine, ar trebui să constituie un motiv de a nu supraaprecia Hotărârea Gourmet Classic [38].

61. De regulă, în dreptul Uniunii, hotărârile Curții nu reprezintă „binding precedents" [39]. Chiar dacă, în mod natural, Curtea ezită să se îndepărteze de la hotărârile anterioare [40], în trecut s-a întâmplat ca în mai multe cazuri importante să își reexamineze jurisprudența anterioară și, dacă a fost nevoie, să o modifice sau să o clarifice în mod expres [41]. Recomandăm ca în speță să fie urmată aceeași cale.

62. Dacă în prezenta cauză Curtea va decide, potrivit sugestiei noastre, să revină asupra jurisprudenței Gourmet Classic, nu considerăm că este necesar ca efectul deciziei sale să fie limitat numai la viitor. Potrivit unei jurisprudențe constante, o asemenea limitare a efectelor unei hotărâri constituie excepția absolută; ea este justificată numai dacă acest aspect pare necesar în mod imperativ din motive de securitate juridică și de protecție a încrederii legitime [42]. Nu este cazul în speță. Eventualele pretenții la rambursări pentru accizele plătite în trecut la vinul de bucătărie și la portoul de bucătărie ar trebui menținute într-un cadru foarte previzibil. Pe de altă parte, și după adoptarea Hotărârii Gourmet Classic a fost posibilă solicitarea unei scutiri de accize sau a unei rambursări de accize în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83. Prin urmare, administrațiile fiscale ale statelor membre au trebuit să constate și până acum, în numeroase cazuri, că nu pot colecta accizele aferente la vinul de bucătărie și la portoul de bucătărie sau că trebuie să le ramburseze.

3. Concluzie intermediară

63. Pentru a rezuma, propunem următorul răspuns la prima întrebare: Vinul și portoul

37 — Concluziile avocatului general Bot din 3 aprilie 2008 prezentate în cauza Gourmet Classic (citată la nota de subsol 6).

38 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2000, Belgia/Spania (cunoscută sub numele de „Rioja", C-388/95, Rec., p. I-3123, în special punctele 51 și 52).

39 — Concluziile avocatului general Trstenjak din 28 martie 2007 prezentate în cauza Internationaler Hilfsfonds/Comisia (C-331/05 P, Rep., p. I-5475, punctul 85).

40 — Concluziile avocatului general Lagrange prezentate la 13 martie 1963 în cauza Da Costa și alții (28/62 - 30/62, Rec., p. 63, 91) și Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate la 1 februarie 2006 în cauza Cipolla și alții (C-94/04 și C-202/04, Rec., p. I-11421, punctele 28 și 29).

41 — Hotărârea din 24 noiembrie 1993, Keck și Mithouard (C-267/91 și C-268/91, Rec., p. I-6097, punctul 14), și Hotărârea din 25 iulie 2008, Metock și alții (C-127/08, Rep., p. I-6241, punctul 58).

42 — Hotărârea din 2 februarie 1988, Blaizot și alții (24/86, Rec., p. 379, punctul 28), Hotărârea din 15 martie 2005, Bidar (C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 67), și Hotărârea din 13 aprilie 2010, Bressol și alții și Chaverot și alții (C-73/08, Rep., p. I-2735, punctul 91).

care au fost modificate în scopul obținerii de vin de bucătărie sau porto de bucătărie prin adăugare de sare și de piper în asemenea proporție încât nu mai pot fi consumate ca băuturi nu intră sub incidența noțiunii de alcool etilic în sensul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83.

în temeiul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83, este supus accizării [44].

1. Situațiile de scutire de accize avute în vedere (a treia întrebare)

B – *Cu privire la a doua, la a treia și la a patra întrebare: situațiile de scutire de accize avute în vedere la băuturile spirtoase de bucătărie și configurația lor*

66. Pentru început, instanța de trimitere urmărește să afle, prin intermediul celei de a treia întrebări, care este baza legală în temeiul căreia se poate acorda o scutire a băuturilor spirtoase de bucătărie de la plata accizelor armonizate, în sensul Directivei 92/83 [45].

64. A doua, a treia și a patra întrebare privesc situațiile de scutire de accize avute în vedere și configurația lor.

65. Conform soluției propuse de noi la prima întrebare [43], vinul de bucătărie și portoul de bucătărie confiscate nu sunt accizabile, astfel încât în acest sens nu se pune problema unei eventuale scuturi de accize. Însă, întrebările a doua, a treia și a patra au relevanță pentru coniacul de bucătărie confiscat, întrucât acesta,

67. Sunt avute în vedere două situații de scutire de accize: în prima situație, în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, se scutesc de accize alcoolul și băuturile alcoolice atunci când sunt folosite pentru producerea aromelor folosite inclusiv în producția produselor alimentare cu o tărie alcoolică de sub 1,2 vol. În a doua situație, se acordă o scutire la accize, în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83, atunci când alcoolul și produsele alcoolice sunt folosite la realizarea de produse alimentare și conținutul de alcool nu depășește 5 litri de alcool pur pe 100 kg de produs.

43 — A se vedea punctele 28-63 din prezentele concluzii.

44 — În coniacul de bucătărie se găsește coniac, prin urmare un distilat în sensul poziției NC 2208, astfel încât, în calitate de alcool etilic, conform articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83, este supus accizei armonizate la alcool.

45 — În măsura în care a treia întrebare pune accentul pe momentul apariției scutirii de accize („ar trebui considerate ca nefiind supuse accizelor la momentul fabricării"), aceasta se suprapune cu a patra întrebare și va fi discutată în acel context (punctele 81-93 din prezentele concluzii).

68. Mai întâi, în ceea ce privește articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, nu se exclude din start ca băuturile spirtoase de bucătărie să fie utilizate pentru pregătirea alimentelor. Conform tuturor informațiilor de care dispune Curtea, acest aspect nu reprezintă în speță destinația băuturilor spirtoase de bucătărie și în orice caz nu scopul lor de utilizare primar.

69. Băuturile spirtoase de bucătărie care fac obiectul litigiului trebuie folosite direct la producerea de alimente și nu într-un proces care se desfășoară înaintea gătitului, în care sunt generate doar arome. Nici sosurile, care sunt preparate cu ajutorul băuturilor spirtoase de bucătărie, nu sunt arome în sensul articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83. Dimpotrivă, aceste sosuri sunt alimente în sine care sunt consumate fie ca ingredient al mâncărurilor, fie le însoțesc.

70. Prin urmare, pentru scutirea de accize a băuturilor spirtoase de bucătărie, precum cele în litigiu în speță, nu este pertinent articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, ci articolul 27 alineatul (1) litera (f). În favoarea acestui aspect pledează și faptul că vinul, portoul și coniacul nu sunt utilizate în bucătărie exclusiv ca ingredient pentru aromă, ci îndeplinesc funcții mai ample, de exemplu la fierberea înăbușită a cărnii sau la flambarea mâncărurilor. Comisia a evidențiat în mod întemeiat acest aspect [46].

71. În Hotărârea sa Gourmet Classic, însăși Curtea a recunoscut că pentru băuturile spirtoase de bucătărie se poate vorbi de o scutire de accize, în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83 [47]. Respectiva scutire depinde de îndeplinirea a trei premise.

72. În primul rând, trebuie să fie vorba de alcool sau de produse alcoolice în sensul Directivei 92/83. Condiția amintită este îndeplinită, în orice caz, de coniacul de bucătărie în litigiu, deoarece, după cum s-a menționat deja, acesta trebuie considerat, în temeiul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83, alcool etilic supus accizării [48].

73. În al doilea rând, băuturile spirtoase de bucătărie trebuie să fie folosite la producerea de alimente. Și acest aspect este în speță necontroversat. Producerea de alimente este chiar unica întrebuințare a băuturilor spirtoase de bucătărie confiscate, deoarece ele nu pot fi consumate ca băuturi.

74. În al treilea rând, conținutul de alcool nu trebuie să depășească „5 litri de alcool pur pe 100 kg de produs”.

46 — Comisia observă că băuturile spirtoase de bucătărie servesc la frăgezirea cărnii („*tenderising meat*”).

47 — Hotărârea Gourmet Classic (citată la nota de subsol 6, punctul 39); hotărârea se referea la vinul de bucătărie.

48 — A se vedea nota de subsol 44. Dimpotrivă, în ceea ce privește vinul de bucătărie și portoul de bucătărie în litigiu, acest aspect poate fi acceptat numai dacă, în pofida propunerii noastre, Curtea menține jurisprudența sa din Hotărârea Gourmet Classic (citată la nota de subsol 6).

75. În această privință, textul articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83 poate da naștere la divergențe de păreri din cauza faptului că nu este clar dacă este vorba de o limită maximă pentru conținutul de alcool *al băuturii spirtoase de bucătărie utilizate* sau de conținutul de alcool al *alimentului preparat*. Acest din urmă punct de vedere este preferabil.

76. Obiectivul articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83 nu este însă privilegierea anumitor metode de producere a alimentelor, deoarece numai ingredientele cu conținut relativ mic de alcool sunt scutite de accize. Dimpotrivă, impactul accizei trebuie neutralizat dacă alcoolul este folosit ca produs intermediar care intră în compoziția altor produse comerciale sau industriale [49].

77. În plus, colectarea accizei pe consumul propriu-zis de alcool trebuie să fie asigurată, independent de forma de prezentare a acestuia. Scutirea de accize trebuie să fie acordată numai atunci când alcoolul consumat de utilizatorul final este situat în alimente sub pragul *de minimis* stabilit de legiuitorul Uniunii, adică sub 5 litri de alcool pur la 100 kg de *produs final*.

49 — Hotărârea din 19 aprilie 2007, Profisa (C-63/06, Rep., I-3239, punctul 17).

78. Criteriul decisiv pentru scutirea de accize este, prin urmare, conținutul de alcool al alimentului care a fost produs prin utilizarea unei băuturi spirtoase de bucătărie și nu conținutul de alcool al însești băuturii spirtoase de bucătărie [50].

79. În speță, părțile la acțiunea principală sunt de acord că, în cazul utilizării vinului de bucătărie ca ingredient, conform unei rețete recunoscute, rezultă întotdeauna un produs final cu un conținut de alcool mai mic de 5 %, astfel încât este posibilă aplicarea articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83.

80. Se reține astfel cu titlu de concluzie intermediară:

Băuturile spirtoase de bucătărie care se supun accizei armonizate la alcool și băuturi alcoolice trebuie să fie scutite de orice accize în conformitate cu articolul 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83.

50 — Conținutul de alcool al ingredientului are relevanță numai ca o chestiune incidentă în cadrul primei condiții prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83 (a se vedea punctul 72 din prezentele concluzii) și anume atunci când este necesar să se stabilească dacă este vorba de o băutură spirtoasă accizabilă (a se vedea articolul 20 prima sau a doua liniuță din Directiva 92/83).

2. Consecințele punerii în liberă circulație în țara de fabricație a unei mărfi scutite de accize (a patra întrebare)

81. Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, îndatoririle care rezultă pentru statul membru de import din faptul că băuturile spirtoase de bucătărie sunt deja puse în liberă circulație în statul membru de fabricație. De altfel, aceeași problemă a fost formulată și în cea de a treia întrebare [51].

82. Pentru dezbaterea acestei teme este necesar să precizăm motivul pentru care o marfă este pusă în liberă circulație în statul membru de fabricație.

83. În mod normal, punerea în consum a unei mărfi are loc atunci când în statul membru de origine sunt colectate accizele exigibile [articolul 6 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 92/12]. Dacă mărfurile respective sunt transportate într-un alt stat membru în scopuri comerciale, accizele devin exigibile în acel stat membru [articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 92/12], în timp ce accizele deja colectate în statul de origine se rambursează [52]. În acest mod se asigură ca o marfă care este supusă accizelor armonizate să fie accizată întotdeauna în statul membru în care are loc în mod real consumul acesteia, și anume la ratele aplicabile în statul respectiv [53].

84. Dimpotrivă, în cazul băuturilor spirtoase de bucătărie în litigiu în speță este vorba de mărfuri care nu sunt considerate accizabile de autoritățile fiscale ale statului membru de fabricație (Franța). Acest aspect a fost confirmat de Repertoire Culinaire și de guvernul francez, în cursul întrebărilor, în ședința desfășurată în fața Curții. Prin urmare, băuturile spirtoase de bucătărie se aflau de la început în stare de punere în consum în statul de fabricație deoarece, conform opiniei autorităților din acel stat, nu trebuiau să se plătească absolut niciun fel de accize.

85. Într-un asemenea caz, astfel cum a evidențiat în mod întemeiat Comisia, nu exista niciun interes ca marfa să fie accizată în statul membru de consum (în speță, Regatul Unit). De fapt, aceasta nu trebuie să fie accizată deloc.

86. Dimpotrivă, există un interes specific din punct de vedere al dreptului Uniunii ca obligația de plată a accizelor, ca și scutirea de

51 — Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere urmărea să afle dacă băuturile spirtoase de bucătărie accizabile, din cauza destinației lor pentru pregătirea alimentelor, trebuie „considerate ca nefiind supuse accizelor la momentul fabricării”.

52 — Articolul 22 coroborat cu articolul 7 din Directiva 92/12; a se vedea și al optsprezecelea considerent al directivei menționate, precum și Hotărârea din 23 noiembrie 2006, Joustra (C-5/05, Rec., p. I-11075, punctul 30).

53 — Aceste taxe pot prezenta mari diferențe de la un stat membru la alt stat membru.

plată a accizelor la alcool și la băuturile alcoolice, să fie tratate în mod unitar în toate statele membre și, astfel, pe întreaga piață internă [54], pentru a asigura buna funcționare a pieței interne [55].

87. Funcționarea pieței interne presupune libera circulație a mărfurilor [articolul 26 alineatul (2) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și articolele 28-37 TFUE [56]], inclusiv a celor supuse accizelor [57]. În lumina principiului recunoașterii reciproce [58], aceasta înseamnă că administrația fiscală a statului de destinație recunoaște clasificarea unei mărfi drept accizabilă, neaccizabilă sau scutită de accize, efectuată de autoritățile competente din țara de origine [59]. Chiar dacă accizele naționale la alcool și la băuturile alcoolice pot varia mult, plata accizelor ca atare este armonizată și se supune în toate statele aceleași condiții [60].

88. Libera circulație a mărfurilor pe piața internă ar fi îngreunată în mod inutil dacă, într-o situație precum cea în speță, autoritățile Regatului Unit, în cadrul modelului de rambursare practicat [a se vedea articolul 4 alineatul (1) litera (a) din FA 1995] [61], mai întâi ar insista pentru perceperea accizelor la băuturile spirtoase importate din Franța, pentru a le restitui la scurt timp după aceea.

89. Desigur, statelor membre li se permite să adopte măsurile adecvate în scopul combaterii oricăror evaziuni, eludări și abuzuri ce pot apărea în domeniul scutirii de impozite [62]. Firește, asemenea măsuri presupun și elemente concrete, verificabile obiectiv, care să dovedească existența unui pericol serios de evaziune, de eludare sau de abuzuri în

54 — Al patrulea considerent al Directivei 92/12 („întrucât, pentru a asigura instituirea și funcționarea pieței interne, aplicarea accizelor ar trebui să fie identică în toate statele membre"); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac și alții (C-296/95, Rec., p. I-1605, punctul 22), Hotărârea din 5 aprilie 2001, Van de Water (C-325/99, Rec., p. I-2729, punctul 39), și Hotărârea Joustra (citată la nota de subsol 52, punctul 27).

55 — Primul considerent al Directivei 92/12 și al treilea considerent al Directivei 92/83.

56 — Fostul articol 14 alineatul (2) CE și fostele articole 23-31 CE.

57 — Primul considerent al Directivei 92/12.

58 — Acest principiu este bine ancorat în jurisprudența referitoare la libera circulație a mărfurilor de la Hotărârea din 20 februarie 1979, Rewe-Zentral (cunoscută sub numele „Cassis de Dijon", 120/78, Rec., p. 649, punctul 14); a se vedea și Hotărârea din 22 octombrie 1998, Comisia/Franța (cunoscută sub numele „Foie gras", C-184/96, Rec., p. I-6197, punctul 28).

59 — Recunoașterea reciprocă s-a aflat și la baza Hotărârii Italia/Comisia (citată la nota de subsol 21). În respectiva cauză se ridica problema condițiilor în care un stat membru poate refuza în mod excepțional recunoașterea – în principiu necesară – a scutirilor de impozite acordate de un alt stat membru.

60 — A se vedea din nou al patrulea considerent al Directivei 92/12.

61 — Acest model de rambursare se întemeiază pe opțiunea deschisă de articolul 27 alineatul (6) din Directiva 92/83 și prevede că accizele la alcool pot fi mai întâi plătite și apoi rambursate în anumite condiții. În cazul băuturilor spirtoase de bucătărie, rambursarea are loc numai dacă acestea sunt folosite într-adevăr la prepararea alimentelor.

62 — A se vedea în acest sens formularea introductivă de la articolul 27 alineatul (1), precum și al douăzeci și doilea considerent al Directivei 92/83.

domeniul impozitării [63], cu atât mai mult cu cât, în domeniul de aplicare al articolului 27 din Directiva 92/83, aplicarea scutirii constituie principiul, iar refuzul aplicării acesteia reprezintă excepția [64].

90. Afirmațiile generale că s-ar putea să se ajungă la evaziune, eludare sau abuz în ce privește plata accizelor cu privire la un anumit produs nu îndreptățesc statul membru de import să nu recunoască din start scutirea de accize acordată de un stat membru de fabricație [65]. Acest fapt ar contraveni liberei circulații a mărfurilor și, în plus, și principiului cooperării loiale dintre statele membre.

91. În speță, potrivit constatărilor instanței de trimitere, băuturile spirtoase de bucătărie confiscate nu pot fi consumate din cauza adaosului de sare și de piper. Nu este posibilă nici eliminarea adaosului de sare și de piper, nici izolarea completă a alcoolului din aceste produse în condițiile unui efort acceptabil din punct de vedere economic. În plus, după cum precizează instanța de trimitere, nu există niciun indiciu asupra existenței unor abuzuri în legătură cu băuturi spirtoase de bucătărie de tipul celor în litigiu în speță. De asemenea, cu o probabilitate ce se apropie de certitudine, se poate pleca de la premisa că băuturile spirtoase de bucătărie confiscate vor fi utilizate în mod real pentru producerea de alimente în sensul menționat la articolul 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83.

92. Astfel, într-un caz precum cel în speță, lipsesc elementele concrete, verificabile obiectiv, pentru ca produsele în discuție să fie considerate pe nedrept ca fiind neaccizabile, respectiv scutite de accize în statul de fabricație sau ca produsul în discuție să fie utilizat în contradicție cu sensul și scopul unei scutiri de accize. În aceste condiții, insistența administrației fiscale britanice asupra plății accizelor la băuturile spirtoase în litigiu se dovedește a nu fi altceva decât o chestiune pur formală, fără nicio întemeiere obiectivă.

93. În ansamblu, trebuie să se răspundă la cea de a patra întrebare că:

63 — Hotărârea Italia/Comisia (citată la nota de subsol 21, punctul 52); a se vedea, în același sens – dar în alt context – Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 75), și Hotărârea din 7 iulie 2005, Comisia/Austria (C-147/03, Rec., p. I-5969, punctul 68).

64 — În acest sens – cu referire la articolul 27 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva 92/83 – a se vedea Hotărârea Italia/Comisia (citată la nota de subsol 21, punctul 50) și Hotărârea Profisa (citată la nota de subsol 49, punctul 18).

65 — Potrivit unei jurisprudențe constante, simpla recurgere la dispoziții legale sau la posibilități de taxare fiscală nu poate să constituie temeiul unei prezumții de abuz; a se vedea printre altele Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 36 și 37), Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 61), și Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca (C-150/04, Rep., p. I-1163, punctul 58).

— Produsele puse în liberă circulație în statul membru de fabricație și care sunt neaccizabile sau scutite de accize nu trebuie să fie supuse dispozițiilor privind accizarea armonizată într-un alt stat membru în care au fost transportate în scopuri comerciale, dacă nu există elemente concrete, verificabile obiectiv, care să dovedească faptul că

— neaccizarea sau scutirea de accize în statul membru de fabricație a fost acordată incorect

sau

— produsele care au fost scutite de accize în statul membru de fabricație în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83 ar putea fi utilizate în alte scopuri decât cele menționate în directivă.

3. Cerințele dreptului Uniunii în legătură cu scutirea de accize în vederea rambursării (a doua întrebare preliminară)

94. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească cerințele dreptului Uniunii în ceea ce privește formularea în dreptul intern a scutirii de accize în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83, dacă statul membru în cauză se decide în favoarea modelului de rambursare în sensul articolului 27 alineatul (6) din Directiva 92/83.

95. Motivul acestei întrebări este faptul că rambursarea accizelor la băuturile spirtoase de bucătărie este posibilă, conform legislației Regatului Unit, numai în condiții foarte stricte, stabilite la articolul 4 din FA 1995, dintre care instanța de trimitere evidențiază următoarele în legătură cu a doua sa întrebare:

— Băuturile spirtoase de bucătărie trebuie să fi fost utilizate într-adevăr ca ingrediente la producerea de alimente [articolul 4 alineatul (1) litera (a) coroborat cu alineatul (2) litera (c) din FA 1995].

— Solicitarea de rambursare poate fi prezentată numai de persoane care au utilizat băuturile spirtoase de bucătărie ca adaosuri în alimente sau care desfășoară comerț angro cu asemenea alimente [articolul 4 alineatul (3) literele (a) și (b) din FA 1995].

— Pentru exercitarea dreptului de rambursare există un termen de cel mult patru luni de la prelucrarea băuturilor spirtoase de bucătărie [articolul 4 alineatul (5) litera (a) din FA 1995].

— Suma rambursată trebuie să fie de cel puțin 250 GBP [articolul 4 alineatul (5) litera (b) din FA 1995].

96. Mai întâi trebuie amintit că, în temeiul articolului 27 alineatul (6) din Directiva 92/83, statele membre sunt libere să aplice scutirile de acciză armonizată printr-o rambursare a accizei plătite [66].

97. Stabilirea modalităților pentru rambursarea accizei revine statelor membre. Acest aspect se desprinde, pe de o parte, din principiul autonomiei procedurale și, pe de altă parte, din cuvintele introductive ale articolului 27 alineatul (1) din Directiva 92/83 („Statele membre scutesc […] după îndeplinirea condițiilor […] stabilite […]"). Desigur, în acest sens trebuie respectate, ca întotdeauna, principiul echivalenței și cel al efectivității [67].

98. În speță, nu există elemente în favoarea existenței unui tratament mai nefavorabil al rambursării accizei în cazurile armonizate de legislația Uniunii față de rambursarea altor accize reglementate exclusiv prin norme de drept intern. Prin urmare, nu se pun probleme referitoare la *principiul echivalenței*.

99. Totuși, se impune o analiză mai amănunțită pentru a constata dacă premisele pentru rambursare stabilite la articolul 4 din FA 1995 sunt compatibile cu principiul efectivității. Acest principiu impune ca rambursarea accizei să nu fie practic imposibilă sau excesiv de dificilă [68]. La acesta se adaugă faptul că, în temeiul articolului 27 alineatul (1) din Directiva 92/83, condițiile pentru rambursare trebuie să servească „asigurării aplicării corecte și directe" a respectivelor scutiri de acciză, precum și „prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz".

100. Faptul că, în conformitate cu articolul 4 din FA 1995, băuturile spirtoase de bucătărie trebuie să fi fost cu adevărat utilizate la producerea de alimente nu încalcă, în sine, cerințele legislației Uniunii. În cazul utilizării unui model de rambursare în sensul articolului 27 alineatul (6) din Directiva 92/83, acciza ce trebuie rambursată, chiar prin natura sa, se referă la alcoolul deja utilizat ca ingredient la prepararea mâncării.

66 — A se vedea și al optsprezecelea considerent al Directivei 92/83.

67 — Jurisprudență constantă; a se vedea între altele hotărârile adoptate în cele mai diverse contexte: Hotărârea din 27 martie 1980, Denkavit italiana (61/79, Rec., p. 1205, punctele 22-25), Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82, Rec., p. 3595, punctul 12), Hotărârea din 15 septembrie 1998, Edis (C-231/96, Rec., p. I-4951, punctul 34), Hotărârea din 6 octombrie 2005, MyTravel (C-291/03, Rec., p. I-8477, punctul 17), și Hotărârea din 26 ianuarie 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Rep., p. I-635, punctul 31).

68 — A se vedea din nou hotărârile citate la nota de subsol 67: San Giorgio (punctul 12), Edis (punctul 34) și MyTravel (punctul 17); în același sens, Hotărârea din 15 aprilie 2008, Impact (C-268/06, Rep., p. I-2483, punctul 46), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, Pontin (C-63/08, Rep., p. I-10467, punctul 43).

101. Doar în cazul băuturilor spirtoase de bucătărie importate, autoritățile statului de import trebuie să recunoască, după cum am menționat [69], o scutire de acciză acordată deja în statul membru de fabricație. Acestea nu pot cere totuși ca acciza să fie mai întâi plătită și apoi – după prepararea alimentelor – să solicite rambursarea ei.

102. Problematic este însă faptul că o reglementare precum cea de la articolul 4 din FA 1995 exclude rambursarea accizei dacă aceasta se situează sub nivelul de 250 GBP. Această sumă minimă poate fi chiar majorată de către administrația fiscală [articolul 4 alineatul (5) litera (b) și alineatul (6) din FA 1995].

103. Desigur, în conformitate cu legislația Uniunii, nu este în principiu exclus ca un stat membru să elimine rambursarea sumelor nesemnificative. Spre deosebire de domeniul taxei pe valoarea adăugată [70], Directiva 92/83 nu prevede nicio posibilitate similară. Chiar dacă s-a dorit să se considere că, fără o permisiune expresă conținută în directivă, este permis ca în legislația națională să fie introdusă o limită pentru sumele nesemnificative, suma de 250 GBP nu poate fi în niciun caz considerată adecvată [71]. Dimpotrivă, este vorba de o sumă care depășește în mod clar orice prag *de minimis* preconizat.

104. La acest aspect se adaugă faptul că limita pentru sumele nesemnificative dintr-o reglementare cum este articolul 4 din FA 1995 este asociată cu o limitare a cercului persoanelor îndreptățite să solicite rambursarea și cu un termen de solicitare relativ scurt. Aceste elemente constitutive ale reglementării – suma minimă, termenul de solicitare și limitarea cercului persoanelor solicitante – se influențează reciproc în sensul creșterii efectului lor.

105. După cum arăta în mod elocvent Repertoire Culinaire în procedura în fața Curții, având în vedere acciza aplicabilă în anul 2002 în Regatul Unit [72], ar fi fost nevoie de consumarea a cel puțin 215 sticle de vin de bucătărie într-o perioadă de trei luni pentru a atinge suma minimă de 250 GBP în vederea rambursării accizei, în temeiul articolului 4 din FA 1995. Respectivele informații nu au fost contestate de niciuna dintre părțile la procedură.

69 — A se vedea considerațiile noastre cu privire la a patra întrebare preliminară (punctele 81-93 din prezentele concluzii).

70 — A se vedea articolul 183 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7), cu privire la rambursarea, respectiv la reportarea taxei pe valoarea adăugată.

71 — La 16 iulie 2002, data confiscării băuturilor spirtoase care fac obiectul litigiului, această sumă corespundea unui echivalent actual de aproximativ 388 de euro; la 10 iunie 2010, data ședinței în prezenta procedură preliminară, suma era de 302 euro.

72 — Repertoire Culinaire se referă la perioada de dinainte de 27 aprilie 2002, de când datează, conform informațiilor acestei întreprinderi, cea mai mare parte a solicitărilor de rambursare a accizelor.

106. Sub rezerva controlului corectitudinii lor de către instanța de trimitere, din aceste informații se poate constata cu ușurință faptul că, în Regatul Unit, comercianții angro de băuturi spirtoase de bucătărie sunt cei care se pot eventual bucura de scutirea de acciză în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (f). Numeroase restaurante și alte societăți care utilizează băuturile spirtoase de bucătărie doar ocazional și, oricum, în cantități mici la pregătirea meniurilor, sunt practic excluse de la exercitarea dreptului scutirii de accize, având în vedere strictețea reglementării britanice privind rambursarea.

107. La acest aspect se adaugă și faptul că articolul 4 alineatul (3) din FA 1995 acordă dreptul de rambursare a accizei exclusiv persoanelor care le-au utilizat ele însele ca ingrediente în alimente sau care desfășoară comerț angro cu asemenea alimente. Prin urmare, un angrosist precum Repertoire Culinaire, care nu distribuie decât spirtoase de bucătărie ca atare, dar nu și alimentele preparate cu acestea, nu are dreptul de a solicita rambursarea.

108. Considerată în ansamblu, o reglementare precum articolul 4 din FA 1995 face ca până la urmă scutirea de acciză, obligatorie în sensul articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83, să fie în mare măsură lipsită de conținut. Acest aspect contravine dreptului Uniunii deoarece condițiile stabilite de statele membre trebuie să asigure o aplicare corectă și directă a scutirilor de accize [articolul 27 alineatul (1) din Directiva 92/83]. De asemenea, principiul conform căruia, în domeniul de aplicare al articolului 27 din Directiva 92/83, aplicarea scutirii constituie principiul, iar refuzul aplicării acesteia reprezintă excepția [73], este astfel inversat.

109. Desigur, este adevărat că, în formularea normelor naționale cu privire la scutirea sau la rambursarea de accize, statele membre trebuie să țină seama și de cerința combaterii oricăror evaziuni, eludări și abuzuri [74]. După cum s-a arătat deja, în cazul refuzului scutirii de accize sau a refuzului rambursării, trebuie să existe elemente concrete, verificabile obiectiv care să dovedească existența unui abuz. Conform tuturor informațiilor de care

73 — Din nou – cu referire la articolul 27 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva 92/83 – a se vedea Hotărârea Italia/Comisia (citată la nota de subsol 21, punctul 50) și Hotărârea Profisa (citată la nota de subsol 49, punctul 18).

74 — A se vedea în acest sens formularea introductivă de la articolul 27 alineatul (1), precum și al douăzeci și doilea considerent al Directivei 92/83.

dispune Curtea în prezenta cauză, în cazul băuturilor spirtoase de bucătărie în litigiu nu există astfel de elemente. O reglementare care prevede pentru solicitările de rambursare un termen de decădere relativ scurt ce exclude de la rambursare sumele de până la 250 GBP și, în plus, le refuză în general angrosiștilor de băuturi spirtoase de bucătărie dreptul de a solicita rambursarea accizelor depășește în mod clar obiectivul legitim al combaterii abuzurilor.

110. În ansamblu, trebuie să se răspundă la cea de a patra întrebare după cum urmează: O normă de drept intern care prevede, pentru rambursarea accizei la băuturile spirtoase de bucătărie, un termen de decădere de patru luni și o sumă minimă de rambursat de 250 GBP și care exclude angrosiștii de băuturi spirtoase de bucătărie din categoria persoanelor îndreptățite să solicite rambursarea încalcă articolul 27 alineatul (1) din Directiva 92/83 și principiul efectivității.

VI — Concluzie

111. Având în vedere considerațiile anterioare, propunem Curții să răspundă întrebărilor preliminare formulate de First-Tier Tribunal (Tax) (Regatul Unit) după cum urmează:

„1) Vinul și portoul care au fost modificate în scopul obținerii de vin de bucătărie sau porto de bucătărie prin adăugare de sare și de piper în asemenea proporție încât nu mai pot fi consumate ca băuturi nu intră sub incidența noțiunii de alcool etilic în sensul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83.

2) Băuturile spirtoase de bucătărie care se supun accizei armonizate la alcool și băuturi alcoolice trebuie să fie scutite de orice accize în conformitate cu articolul 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83.

3) Produsele puse în liberă circulație în statul membru de fabricație și care sunt neaccizabile sau scutite de accize nu trebuie să fie supuse dispozițiilor privind accizarea armonizată într-un alt stat membru în care au fost transportate în scopuri comerciale, dacă nu există elemente concrete, verificabile obiectiv, care să dovedească faptul că

— neaccizarea sau scutirea de accize în statul membru de fabricație a fost acordată incorect

sau

— produsele care au fost scutite de accize în statul membru de fabricație în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83 ar putea fi utilizate în alte scopuri decât cele menționate în directivă.

4) O normă de drept intern care prevede, pentru rambursarea accizei la băuturile spirtoase de bucătărie, un termen de decădere de patru luni și o sumă minimă de rambursat de 250 GBP și care exclude angrosiștii de băuturi spirtoase de bucătărie din categoria persoanelor îndreptățite să solicite rambursarea încalcă articolul 27 alineatul (1) din Directiva 92/83 și principiul efectivității."