Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 28ης Φεβρουαρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογικές διατάξεις – Ειδικοί φόροι καταναλώσεως – Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β΄ – Απαλλαγές – Έννοια του "προϊόντος μη προοριζόμενου για κατανάλωση από τον άνθρωπο" – Κριτήρια εκτιμήσεως»

Στην υπόθεση C-567/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Λιθουανία) με απόφαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Σεπτεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

«Bene Factum» UAB

κατά

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Βηλαρά, πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, προεδρεύοντα του τρίτου τμήματος, J. Malenovský, L. Bay Larsen (εισηγητή), M. Safjan και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: M. Aleksejev, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 19ης Σεπτεμβρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «Bene Factum» UAB, εκπροσωπούμενη από τον M. Valiukas, advokatas,

– η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις R. Krasuckaitė, V. Kazlauskaitė-Švenčionienė και G. Taluntytė, καθώς και από τον D. Kriaučiūnas,

– η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, J. Vláčil και O. Serdula,

– η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Κ. Γεωργιάδη και Κ. Μπόσκοβιτς, καθώς και από τις Ε. Ζήση και Μ. Τασσοπούλου,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, T. Larsen και N. Vitorino,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις C. Perrin και J. Jokubauskaitė,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Νοεμβρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21, και διορθωτικό ΕΕ 2017, L 295, σ. 115).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «Bene Factum» UAB και της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Εθνικής φορολογικής διευθύνσεως, υπαγόμενης στο Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, στο εξής: εθνική φορολογική διεύθυνση) σχετικά με τη φορολόγηση της αιθυλικής αλκοόλης που περιέχεται σε καλλυντικά και είδη προσωπικής υγιεινής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83, τα κράτη μέλη επιβάλλουν ειδικό φόρο καταναλώσεως στην αιθυλική αλκοόλη σύμφωνα με την οδηγία αυτή.

4 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα προϊόντα που καλύπτονται από την παρούσα οδηγία από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τους όρους τους οποίους καθορίζουν με σκοπό την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης:

[...]

β) όταν έχουν υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές οποιουδήποτε κράτους μέλους και χρησιμοποιούνται για την παρασκευή οποιουδήποτε προϊόντος μη προοριζόμενου για κατανάλωση από τον άνθρωπο».

5 Το άρθρο 27, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Όταν ένα κράτος μέλος θεωρεί ή διαπιστώνει ότι ένα προϊόν που έχει απαλλαγεί βάσει των ανωτέρω παραγράφων 1α ή 1β, μπορεί να προκαλέσει φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, μπορεί να αρνηθεί να χορηγήσει απαλλαγή ή να αποσύρει την ήδη χορηγηθείσα. Το οικείο κράτος μέλος ενημερώνει αμέσως την Επιτροπή σχετικά. Η Επιτροπή κοινοποιεί τη σχετική ανακοίνωση στα λοιπά κράτη μέλη εντός μηνός από την παραλαβή τους. Η τελική απόφαση λαμβάνεται κατόπιν αυτών σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 24 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ. Τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να δώσουν στην απόφαση αυτή αναδρομικά αποτελέσματα.»

Το λιθουανικό δίκαιο

6 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, σημείο 1, του Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο XI-722 της 1ης Απριλίου 2010, προβλέπει τα εξής:

«[…] απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως:

1) η αιθυλική αλκοόλη που αναγνωρίζεται ως μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη, απαλλασσόμενη από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως».

7 Το άρθρο 28, σημείο 1, του νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, όπως έχει τροποποιηθεί, ορίζει τα ακόλουθα:

«Η αιθυλική αλκοόλη απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως υπό τους ακόλουθους όρους:

1. η αιθυλική αλκοόλη που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις προδιαγραφές του οικείου κράτους μέλους και χρησιμοποιείται για την παρασκευή μη εδώδιμων προϊόντων, η οποία πρέπει να απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β’, της οδηγίας 92/83 [...]. Όσον αφορά τη Δημοκρατία της Λιθουανίας, οι προδιαγραφές αυτές καθορίζονται από την κυβέρνηση ή από εξουσιοδοτημένη από αυτήν αρχή».

8 Το σημείο 3.3 των 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės (κανόνων εφαρμογής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β’, της οδηγίας 92/83 – [...]), που εγκρίθηκαν με την υπ’ αριθ. 902 απόφαση της Κυβερνήσεως της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, της 13ης Ιουνίου 2002, όπως τροποποιήθηκε με την υπ’ αριθ. 927 απόφαση της Κυβερνήσεως της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, της 17ης Αυγούστου 2011), ορίζει τα ακόλουθα: «[η] μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη που εισάγεται από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν υπόκειται στον ειδικό φόρο καταναλώσεως μόνον εφόσον […] περιέχεται σε μη εδώδιμα προϊόντα και, στο κράτος μέλος από το οποίο εισήχθησαν τα εν λόγω μη εδώδιμα προϊόντα, επιτρέπεται η χρήση της μετουσιωμένης αυτής αιθυλικής αλκοόλης σε τέτοια μη εδώδιμα προϊόντα χωρίς να καταβάλλεται ειδικός φόρος καταναλώσεως».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η Bene Factum, η οποία εδρεύει στη Λιθουανία και δραστηριοποιείται κυρίως στην παρασκευή και το εμπόριο καλλυντικών και ειδών προσωπικής υγιεινής, εισήγε για εμπορικούς σκοπούς στο έδαφος της Λιθουανίας, κατά την περίοδο μεταξύ 2009 και 2014, στοματικά διαλύματα και αλκοόλη για καλλυντική χρήση (στο εξής: επίμαχα προϊόντα), τα οποία αγόραζε από εταιρία εδρεύουσα στην Πολωνία.

10 Η πολωνική επιχείρηση παρήγε τα εν λόγω εμπορεύματα επί παραγγελία της Bene Factum, η οποία ασκούσε έλεγχο στις μεθόδους παρασκευής, μεταξύ άλλων αποφασίζοντας για τη σύνθεση και τη συσκευασία των προϊόντων, καθώς και για την εμφάνιση των ετικετών. Τα επίμαχα προϊόντα προορίζονταν αποκλειστικώς για τη Bene Factum και έφεραν το σήμα BF cosmetics, του οποίου δικαιούχος ήταν η εταιρία αυτή.

11 Η αιθυλική αλκοόλη την οποία περιείχαν τα προϊόντα αυτά που διετίθεντο προς κατανάλωση στην Πολωνία είχε υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις ορισθείσες από το εν λόγω κράτος μέλος προδιαγραφές. Για τη μετουσίωση εχρησιμοποιείτο ισοπροπυλική αλκοόλη, δηλαδή μια τοξική ουσία. Ως εκ τούτου, στηριζόμενη στις διατάξεις της λιθουανικής νομοθεσίας, η Bene Factum δεν προέβη σε

σχετική δήλωση για την εισαγωγή των εμπορευμάτων αυτών στη λιθουανική επικράτεια και δεν κατέβαλε ειδικό φόρο καταναλώσεως για την περιεχόμενη στα επίμαχα προϊόντα μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη.

12 Η εθνική φορολογική διεύθυνση διενήργησε φορολογικό έλεγχο στην Bene Factum, κατά τον οποίο διαπίστωσε ότι τα προϊόντα που η τελευταία εισήγε και διέθετε πωλούνταν από διάφορες επιχειρήσεις χονδρικής και λιανικής πωλήσεως, οι οποίες εκμεταλλεύονταν κυρίως περίπτερα. Στα περίπτερα αυτά, η εμπορία των επίμαχων προϊόντων επικεντρωνόταν βασικά σε κοινό που τα κατανάλωνε ως αλκοολούχα ποτά που προκαλούν μέθη.

13 Η εθνική φορολογική διεύθυνση ανέφερε ότι η BeneFactum δεν είχε λάβει κανένα μέτρο ώστε τα προϊόντα που εισήγε να μη χρησιμοποιούνται ως αλκοολούχα ποτά. Το αιτούν δικαστήριο συμφωνεί με την εκτίμηση της προμνησθείσας εθνικής διευθύνσεως, κατά την οποία η επιλεγείσα από την BeneFactum επισήμανση, ιδίως η ποσοστιαία ένδειξη του αλκοολικού τίτλου, η προσθήκη αρωματικών ουσιών στα επίμαχα προϊόντα, η αποφυγή μετουσιώσεως της επίμαχης αιθυλικής αλκοόλης σύμφωνα με τη λιθουανική νομοθεσία –ενώ τα προϊόντα παρασκευάζονταν επί παραγγελία της BeneFactum και προορίζονταν βασικά για διάθεση στη Λιθουανία– καθώς και η χαμηλή τιμή πωλήσεως των προϊόντων, μπορούν να θεωρηθούν παράγοντες που συνέβαλλαν στην κατανάλωση των επίμαχων προϊόντων ως αλκοολούχων ποτών. Το αιτούν δικαστήριο υπογράμμισε ότι η Bene Factum δεν πωλούσε ωστόσο η ίδια τα προϊόντα αυτά στους τελικούς καταναλωτές.

14 Επιπλέον, κατά το αιτούν δικαστήριο, ουδόλως συνάγεται ότι όσοι αγόραζαν τα επίμαχα προϊόντα με σκοπό να τα καταναλώσουν ως αλκοολούχα ποτά δεν γνώριζαν ή δεν μπορούσαν να γνωρίζουν ότι αγόραζαν καλλυντικά ή είδη προσωπικής υγιεινής και όχι αλκοολούχα ποτά. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά πάντως ότι η Bene Factum γνώριζε ότι ορισμένα άτομα τα κατανάλωναν ως αλκοολούχα ποτά και ότι, όταν παρήγγελλε την παρασκευή των προϊόντων αυτών, ελάμβανε προφανώς υπόψη το πραγματικό αυτό στοιχείο.

15 Αφού αξιολόγησε τα στοιχεία που διαπιστώθηκαν κατά τον φορολογικό έλεγχο, η εθνική φορολογική διεύθυνση, βασιζόμενη, μεταξύ άλλων, στην αρχή της υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου που κατοχυρώνεται στο εθνικό δίκαιο, απεφάνθη ότι τα επίμαχα προϊόντα που είχαν εισαχθεί στη Λιθουανία από τη Bene Factum προορίζονταν για κατανάλωση από ανθρώπους ως τρόφιμα και ότι, ως εκ τούτου, η περιεχόμενη στα προϊόντα αυτά αιθυλική αλκοόλη υπέκειτο στον ειδικό φόρο καταναλώσεως. Διέταξε τη Bene Factum να πληρώσει το ποσό του οφειλόμενου ειδικού φόρου καταναλώσεως και τα παρεπόμενα ποσά.

16 Η Επιτροπή φορολογικών διαφορών και το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό πρωτοδικείο Βίλνιους, Λιθουανία), που εξέτασαν, η μεν πρώτη τη διοικητική προσφυγή, το δε δεύτερο την ένδικη προσφυγή, τις οποίες άσκησε διαδοχικά η Bene Factum, επικύρωσαν την απόφαση της εθνικής φορολογικής αρχής και απέρριψαν τις προσφυγές της εν λόγω εταιρίας ως αβάσιμες. Η Bene Factum προσέβαλε, στη συνέχεια, την απορριπτική απόφαση ενώπιον του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας).

17 Κατά το αιτούν δικαστήριο, κρίνοντας ότι τα επίμαχα προϊόντα προορίζονταν για κατανάλωση από τον άνθρωπο και ότι, ως εκ τούτου, υπέκειντο στον ειδικό φόρο καταναλώσεως, η εθνική φορολογική διεύθυνση θεώρησε ότι δεν πληρούνταν μία από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 προϋποθέσεις που απαιτούνται για την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως. Επιπροσθέτως, κατά το αιτούν δικαστήριο, όπως προκύπτει από τη θέση που έλαβε στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική διοίκηση δεν θεώρησε ότι η εμπλεκόμενη στην κύρια δίκη εταιρία είχε διαπράξει φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας 92/83.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83 [...] την έννοια ότι εφαρμόζεται σε οποιαδήποτε προϊόντα τα οποία δεν προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο σύμφωνα με τον βασικό (άμεσο) προορισμό τους (κατανάλωση), ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ορισμένα άτομα καταναλώνουν καλλυντικά και είδη προσωπικής υγιεινής, όπως τα επίμαχα, ως αλκοολούχα ποτά, με σκοπό να περιέλθουν σε κατάσταση μέθης;

2) Επηρεάζεται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα από το ότι το πρόσωπο που εισήγαγε τα επίμαχα προϊόντα από ένα κράτος μέλος γνώριζε ότι τα προϊόντα αυτά, τα οποία περιείχαν μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη, παρασκευάσθηκαν κατόπιν παραγγελίας του και διατέθηκαν (πωλήθηκαν) στους τελικούς καταναλωτές στη Λιθουανία από τρίτους, καταναλώνονταν από ορισμένα άτομα ως αλκοολούχα ποτά και, επομένως, προέβη στην παρασκευή και επισήμανση των προϊόντων αυτών έχοντας υπόψη το εν λόγω γεγονός, με σκοπό να πωλήσει όσο το δυνατόν περισσότερα από αυτά;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

19 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται στην αιθυλική αλκοόλη που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές κράτους μέλους και περιέχεται σε καλλυντικά προϊόντα ή σε προϊόντα στοματικής υγιεινής τα οποία, παρότι δεν προορίζονται, αυτά καθαυτά, για κατανάλωση από τον άνθρωπο, καταναλώνονται ωστόσο από ορισμένα πρόσωπα ως αλκοολούχα ποτά.

20 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως τα προϊόντα που καλύπτονται από την εν λόγω οδηγία, στα οποία περιλαμβάνεται η αιθυλική αλκοόλη, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις τις οποίες καθορίζουν με σκοπό την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεως, όταν αυτά έχουν υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές κράτους μέλους και χρησιμοποιούνται για την παρασκευή προϊόντων μη προοριζομένων για κατανάλωση από τον άνθρωπο.

21 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η αιθυλική αλκοόλη η οποία περιέχεται σε προϊόν μη προοριζόμενο για κατανάλωση από τον άνθρωπο και η οποία έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με μέθοδο εγκεκριμένη σε κράτος μέλος, τυγχάνει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83 (πρβλ. απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2000, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-482/98, EU:C:2000:672, σκέψη 41).

22 Θα αντέβαινε προς την οδηγία 92/83 η μη απαλλαγή προϊόντος το οποίο πληροί τις προβλεπόμενες στο άρθρο της 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', προϋποθέσεις για τον λόγο και μόνον ότι έχει διαπιστωθεί ότι ο πραγματικός προορισμός του δεν αντιστοιχεί στην ονομασία που του έδωσε ο επιχειρηματίας (απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2000, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-482/98, EU:C:2000:672, σκέψη 42).

23 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι προϊόντα που παρουσιάζονται ως καλλυντικά προϊόντα ή προϊόντα στοματικής υγιεινής, τα οποία περιέχουν αιθυλική αλκοόλη που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές κράτους μέλους, δεν είναι δυνατόν, ως προϊόντα

μη προοριζόμενα για κατανάλωση από τον άνθρωπο, να μην απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως σύμφωνα με το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83, για τον λόγο ότι ορισμένα πρόσωπα καταναλώνουν τα προϊόντα αυτά ως αλκοολούχα ποτά.

24 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι τα επίμαχα προϊόντα, τα οποία φέρουν το σήμα BF cosmetics, πωλούνταν ως καλλυντικά ή στοματικά διαλύματα και ότι τα πρόσωπα που τα αγόραζαν ως αλκοολούχα ποτά γνώριζαν ή όφειλαν να γνωρίζουν ότι αγόραζαν καλλυντικά προϊόντα ή προϊόντα στοματικής υγιεινής.

25 Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται στην αιθυλική αλκοόλη που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές κράτους μέλους και περιέχεται σε καλλυντικά προϊόντα ή σε προϊόντα στοματικής υγιεινής τα οποία, παρότι δεν προορίζονται, αυτά καθαυτά, για κατανάλωση από τον άνθρωπο, καταναλώνονται ωστόσο από ορισμένα πρόσωπα ως αλκοολούχα ποτά.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

26 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται στην αιθυλική αλκοόλη που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές κράτους μέλους και περιέχεται σε καλλυντικά προϊόντα ή σε προϊόντα στοματικής υγιεινής τα οποία, παρότι δεν προορίζονται, αυτά καθαυτά, για κατανάλωση από τον άνθρωπο, καταναλώνονται ωστόσο από ορισμένα πρόσωπα ως αλκοολούχα ποτά, όταν το πρόσωπο που εισάγει τα προϊόντα αυτά από κράτος μέλος με σκοπό τη διανομή τους σε τελικούς καταναλωτές από άλλα πρόσωπα στο κράτος μέλος προορισμού, γνωρίζοντας ότι τα εν λόγω προϊόντα καταναλώνονται επίσης ως αλκοολούχα ποτά, προβαίνει στην παρασκευή και την επισήμανσή τους λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός αυτό προκειμένου να αυξηθούν οι πωλήσεις τους.

27 Συναφώς, όπως προκύπτει από την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, τα προϊόντα που δεν προορίζονται για κατανάλωση από τον άνθρωπο και τα οποία πληρούν την προβλεπόμενη στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 92/83 προϋπόθεση περί μετουσιώσεως, εμπίπτουν στην απαλλαγή από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη.

28 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι το γεγονός ότι η Bene Factum σχεδίασε τη συσκευασία των επίμαχων προϊόντων και την επισήμανσή τους, ιδίως την ποσοστιαία ένδειξη του αλκοολικού τίτλου, και προσέθεσε σ' αυτά αρωματικές ουσίες, μπορεί να θεωρηθεί ότι προωθεί την κατανάλωσή τους ως αλκοολούχων ποτών. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι τα προϊόντα αυτά πωλούνταν ως καλλυντικά ή ως στοματικά διαλύματα και ότι τα πρόσωπα που τα αγόραζαν ως αλκοολούχα ποτά γνώριζαν ή έπρεπε να γνωρίζουν ότι αγόραζαν καλλυντικά ή προϊόντα στοματικής υγιεινής.

29 Επομένως, προκύπτει ότι τα μέτρα που έλαβε η Bene Factum σχετικά με τα χαρακτηριστικά των επίμαχων προϊόντων δεν εμποδίζουν την παρουσίαση των προϊόντων αυτών ως καλλυντικών ή ως προϊόντων στοματικής υγιεινής μη προοριζόμενων για κατανάλωση από τον άνθρωπο.

30 Πάντως, υπό την επιφύλαξη των περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεως, που δικαιολογούν την εφαρμογή του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας 92/83, τα μέτρα που ενδεχομένως λαμβάνει ο παρασκευαστής τέτοιων προϊόντων σε σχέση με τα χαρακτηριστικά τους, εφόσον δεν εμποδίζουν την παρουσίασή τους ως προϊόντων μη προοριζομένων για κατανάλωση από τον άνθρωπο, δεν επιτρέπεται να τους στερήσουν το προβλεπόμενο στην παράγραφο 1, στοιχείο β', του ίδιου άρθρου ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως.

31 Εξάλλου, όπως προκύπτει από τη σκέψη 17 της παρούσας αποφάσεως, η αρμόδια εθνική αρχή δεν εξέτασε την εφαρμογή του άρθρου 27, παράγραφος 5, της οδηγίας 92/83, στα κρίσιμα στην υπόθεση της κύριας δίκης πραγματικά περιστατικά και το αιτούν δικαστήριο δεν υπέβαλε στο Δικαστήριο ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία της τελευταίας αυτής διατάξεως.

32 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται στην αιθυλική αλκοόλη που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές κράτους μέλους και περιέχεται σε καλλυντικά προϊόντα ή σε προϊόντα στοματικής υγιεινής τα οποία, παρότι δεν προορίζονται, αυτά καθαυτά, για κατανάλωση από τον άνθρωπο, καταναλώνονται ωστόσο από ορισμένα πρόσωπα ως αλκοολούχα ποτά, όταν το πρόσωπο που εισάγει τα προϊόντα αυτά από κράτος μέλος με σκοπό τη διανομή τους σε τελικούς καταναλωτές από άλλα πρόσωπα στο κράτος μέλος προορισμού, γνωρίζοντας ότι τα εν λόγω προϊόντα καταναλώνονται επίσης ως αλκοολούχα ποτά, προβαίνει στην παρασκευή και την επισήμανσή τους λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός αυτό προκειμένου να αυξηθούν οι πωλήσεις τους.

Επί των δικαστικών εξόδων

33 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά, έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται στην αιθυλική αλκοόλη που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές κράτους μέλους και περιέχεται σε καλλυντικά προϊόντα ή σε προϊόντα στοματικής υγιεινής τα οποία, παρότι δεν προορίζονται, αυτά καθαυτά, για κατανάλωση από τον άνθρωπο, καταναλώνονται ωστόσο από ορισμένα πρόσωπα ως αλκοολούχα ποτά.**

2) **Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται στην αιθυλική αλκοόλη που έχει υποστεί μετουσίωση σύμφωνα με τις σχετικές προδιαγραφές κράτους μέλους και περιέχεται σε καλλυντικά προϊόντα ή σε προϊόντα στοματικής υγιεινής τα οποία, παρότι δεν προορίζονται, αυτά καθαυτά, για κατανάλωση από τον άνθρωπο, καταναλώνονται ωστόσο από ορισμένα πρόσωπα ως αλκοολούχα ποτά, όταν το πρόσωπο που εισάγει τα προϊόντα αυτά από κράτος μέλος με σκοπό τη διανομή τους σε τελικούς καταναλωτές από άλλα πρόσωπα στο κράτος μέλος προορισμού, γνωρίζοντας ότι τα εν λόγω προϊόντα καταναλώνονται επίσης ως αλκοολούχα ποτά, προβαίνει στην παρασκευή και την επισήμανσή τους λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός αυτό προκειμένου να αυξηθούν οι πωλήσεις τους.**

(υπογραφές)