Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 28. novembra 2018 [1]

Vec C-567/17

UAB „Bene Factum“
za účasti:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spotrebné dane – Čiastočne denaturovaný alkohol – Oslobodenia od dane – Produkty neurčené na ľudskú spotrebu – Formálny účel použitia produktov – Skutočná spotreba – Právomoc prijímajúceho štátu zrušiť oslobodenie poskytnuté v inom členskom štáte – Vážne riziko daňového úniku, vyhýbania sa plateniu dane alebo zneužitia dane – Postup vyhlásenia neplatnosti oslobodenia od dane“

1. Určité kozmetické výrobky a výrobky ústnej hygieny vyrobené v Poľsku s čiastočne denaturovaným alkoholom sú v tejto krajine oslobodené od zosúladenej spotrebnej dane stanovenej v smernici 92/83/EHS [2]. Vnútroštátny súd v podstate kladie otázku, či sa uvedené oslobodenie uplatňuje v prípade, ak po preprave výrobkov na účely ich predaja v Litve ich niektorí jednotlivci konzumujú v tejto krajine ako alkoholický nápoj.

I. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica 92/83

2. Podľa článku 27:

„1. Členské štáty oslobodia produkty podliehajúce tejto smernici od zosúladenej spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním:

…

b) ak je produkt denaturovaný v súlade s požiadavkami členského štátu a zároveň sa používa na výrobu akéhokoľvek produktu neurčeného na ľudskú spotrebu;

1 Jazyk prednesu: španielčina.

2 Smernica Rady z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 206).

…

5. Ak členský štát zistí, že výrobok, ktorý bol oslobodený od daní na základe predchádzajúcich odsekov 1a) alebo 1b), spôsobil daňový únik, vyhýbanie sa plateniu daní alebo ich zneužívanie, môže odmietnuť poskytnutie oslobodenia od daní alebo môže zrušiť už poskytnuté oslobodenie. Členský štát musí o tom okamžite informovať komisiu. Komisia doručí túto správu ostatným členským štátom v priebehu jedeného mesiaca od jej obdržania. Konečné rozhodnutie sa vynesie v súlade s procedúrou stanovenou v článku 24 smernice 92/12/EHS. Členské štáty nie sú povinné zabezpečiť spätnú účinnosť takéhoto rozhodnutia.

…“

2. Smernica 2008/118[3]

3. Podľa článku 2:

„Tovar podliehajúci spotrebnej dani je predmetom spotrebnej dane v čase:

a) jeho výroby vrátane jeho ťažby na území Spoločenstva;

b) jeho dovozu na územie Spoločenstva.“

4. Článok 7 stanovuje:

„1. Daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.

2. Na účely tejto smernice ‚uvedenie do daňového voľného obehu‘ znamená:

a) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane;

b) držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila podľa uplatniteľných ustanovení právnych predpisov Spoločenstva a vnútroštátnych právnych predpisov;

c) výroba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávnenej výroby, mimo režimu pozastavenia dane;

d) dovoz tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného dovozu, pokiaľ nie je tovar podliehajúci spotrebnej dani bezodkladne po dovoze uvedený do režimu pozastavenia dane.

…“

5. Článok 33 ods. 1 znie:

„… ak sa tovar podliehajúci spotrebnej dani, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte, drží na podnikateľské účely v inom členskom štáte, aby sa tam dodal alebo použil, je predmetom spotrebnej dane a daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v tomto inom členskom štáte.

3 Smernica Rady zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

Na účely tohto článku ‚držba na podnikateľské účely' je držba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani osobou inou než súkromnou osobou alebo súkromnou osobou na iné než jej vlastné použitie, ktorý sama prepravuje…".

B. Litovské právo

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Litovský zákon o spotrebnej dani)[4]

6. § 27 ods. 1 bod 1 stanovuje oslobodenie pre „etylalkohol uznaný ako denaturovaný etylalkohol, ktorý je oslobodený od spotrebnej dane".

7. Podľa § 28 ods. 1 „oslobodenie od spotrebnej dane sa uplatňuje na etylalkohol denaturovaný v súlade s požiadavkami príslušného členského štátu a používaný na výrobu nepotravinárskych výrobkov, ktorý má byť oslobodený od spotrebnej dane podľa článku 27 ods. 1 písm. b) smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje".

2. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės (Pravidlá uplatňovania smernice 92/83)[5]

8. Podľa bodu 3.3:

„Denaturovaný etylalkohol, ktorý je dovážaný z iného členského štátu Európskej únie, je oslobodený od dane, iba ak… sa nachádza v nepotravinárskych produktoch a jeho použitie je povolené bez toho, aby podliehal spotrebnej dani uloženej pre takéto nepotravinárske produkty obsahujúce denaturovaný etylalkohol v členskom štáte, z ktorého sú tieto nepotravinárske produkty dovezené."

II. Skutkové okolnosti sporu a prejudiciálne otázky

9. Bene Factum je spoločnosťou so sídlom v Litve, kde vyrába a predáva kozmetické výrobky a výrobky osobnej hygieny.

10. Od roku 2009 do roku 2014 doviezla na obchodné účely ústne vody a alkohol určený na kozmetické účely pod rôznymi názvami, ktoré získala od spoločnosti so sídlom v Poľsku, ktorej výroba bola určená výlučne pre Bene Factum.

11. Bene Factum nielen objednávala sporné produkty od poľskej spoločnosti, ale kontrolovala aj výrobné procesy, pričom rozhodovala o zložení, obaloch a označeniach produktov, ktoré boli označené ochrannou známkou „BF cosmetics" vo vlastníctve spoločnosti Bene Factum.

12. Etylalkohol obsiahnutý v produktoch bol v súlade s právnou úpravou tejto krajiny v čase ich prepustenia do voľného obehu v Poľsku denaturovaný pridaním izopropylalkoholu.

13. Bene Factum nedeklarovala dovoz týchto produktov do Litovskej republiky, ani nezaplatila spotrebnú daň za etylalkohol obsiahnutý v produktoch, ktorý bol denaturovaný.

4 Zákon č. XI 722 z 1. apríla 2010.

5 Pravidlá uplatňovania článku 27 ods. 1 písm. b) smernice 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre alkohol a alkoholické nápoje v Litovskej republike. Rozhodnutie vlády Litovskej republiky č. 902 z 13. júna 2002.

14. Litovský daňový orgán vykonal daňovú kontrolu, v rámci ktorej zistil, že produkty dovážané a dodávané spoločnosťou Bene Factum boli predávané rôznymi veľkoobchodnými a maloobchodnými podnikmi (vrátane podnikov spravujúcich kiosky), ktoré ich predávali v zásade ako alkoholické nápoje.

15. Litovský daňový orgán, ktorý sa opieral o prednosť obsahu pred formou, usúdil, že produkty boli určené na ľudskú spotrebu ako alkoholické nápoje, a teda etylalkohol, ktorý obsahovali, nemal byť oslobodený od spotrebnej dane. Preto rozhodol, že Bene Factum bola zdaniteľnou osobou uvedených daní, ktorá bola povinná spotrebnú daň zaplatiť.

16. Bene Factum neúspešne napadla po sebe nasledujúce rozhodnutia daňového orgánu na Komisii pre daňové spory a na Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius, Litva), ktoré rozhodnutia potvrdili.

17. Bene Factum podala proti súdnemu rozhodnutiu odvolanie na Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy). Tomuto súdu je všeobecne známe, že v Litve niektorí jednotlivci, zvyčajne závislí od alkoholu alebo s mimoriadne nízkymi príjmami, a niektoré osoby bez domova konzumujú produkty, akými sú predmetné produkty, s cieľom dostať sa do stavu opitosti, teda že ich nakupujú ako alkoholické nápoje.

18. Vnútroštátny súd vychádza z toho, že Bene Factum vedela, že tieto produkty boli konzumované určitou skupinou jednotlivcov ako alkoholické nápoje.[6] Hoci ich táto spoločnosť nepredávala priamo konečným spotrebiteľom, označenie, ktoré si spoločnosť zvolila (napríklad percentuálne uvedenie obsahu alkoholu), pridanie príchutí (použitie aromatických zložiek), vyhýbanie sa denaturácii sporného etylalkoholu v súlade s litovskými právnymi predpismi a nízke ceny sa okrem iných skutočností môžu považovať za faktory, ktoré prispievajú k použitiu uvedených produktov ako alkoholických nápojov.

19. Vnútroštátny súd dospel k záveru, že Bene Factum nielenže vedela, že sporné produkty (časť z nich) užívali niektorí jednotlivci po ich dovoze do Litvy ako alkoholické nápoje, ale túto skutočnosť aj zohľadnila pri objednávaní výroby týchto produktov.[7]

20. Vnútroštátny súd nemá žiadne pochybnosti o tom, že základným (primárnym) plánovaným použitím uvedených produktov je kozmetické použitie a použitie na osobnú hygienu. Takisto niet pochýb o tom, že jednotlivci, ktorí si ich zadovážili, aby sa dostali do stavu opitosti, vedeli, že nakupovali a konzumovali ako alkoholické nápoje konkrétne kozmetické výrobky a výrobky osobnej hygieny.[8] Vzhľadom na to, že Bene Factum pokračovala v objednávaní výroby produktov a v ich dovoze do Litvy, vedela, že boli (mohli byť) konzumované niektorými jednotlivcami ako alkoholické nápoje s cieľom dostať sa do stavu opitosti.[9]

21. Po objasnení, že „z predmetného stanoviska daňového orgánu vyplýva, že sa v prejednávanej veci neuplatňuje výnimka stanovená v článku 27 ods. 5 smernice 92/83“, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy) položil tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 27 ods. 1 písm. b) smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na akékoľvek výrobky, ktoré v súlade s ich základným (priamym) plánovaným použitím (konzumáciou) nie sú určené na ľudskú spotrebu, a to bez ohľadu na skutočnosť, že niektorí jednotlivci konzumujú kozmetické výrobky a výrobky osobnej hygieny ako alkoholické nápoje s cieľom uviesť sa do stavu opitosti?

6 Bod 12 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

7 Tamže, body 13 a 14.

8 Tamže, bod 27.

9 Tamže, bod 28.

2. Má na odpoveď na prvú otázku vplyv skutočnosť, že osoba, ktorá dovážala predmetné výrobky z členského štátu, vedela, že výrobky obsahujúce denaturovaný etylalkohol, vyrábané na základe jej objednávky a dodávané (predávané) konečným spotrebiteľom v Litve inými osobami, konzumujú niektorí jednotlivci ako alkoholické nápoje a s prihliadnutím na túto skutočnosť vyrábala a označovala tieto výrobky s cieľom predať čo najväčšie množstvo?“

III. Zhrnutie argumentácie účastníkov konania

22. Podľa spoločnosti Bene Factum výklad článku 27 ods. 1 písm. b) smernice 92/83 a uplatnenie spotrebnej dane na alkohol bez oslobodenia nemôže závisieť do skutočnosti, že osoby z nižšej sociálnej vrstvy sa rozhodnú konzumovať [10] kozmetické výrobky ako nápoj, čím sa mení ich pôvodný účel.

23. Klasifikácia výrobku uvedeného na trh závisí od objektívnych okolností, ako je napríklad účel použitia uvedený výrobcom (podľa informácií uvedených na obale spolu s údajmi uvedenými v reklamných materiáloch, a laboratórnych skúšok vykonaných počas jeho výroby). Na základe účelu použitia poľské daňové orgány poskytli oslobodenie od spotrebnej dane a litovské colné laboratórne skúšky zaradili výrobok v rámci kombinovanej nomenklatúry pod kód 33 KN (ďalej len „kozmetické výrobky“). [11]

24. Neuznanie oslobodenia by bolo v rozpore s pojmami „potravinový výrobok“ a „kozmetický výrobok“ nachádzajúcimi sa v iných oblastiach práva Únie, ktoré sú určené na svoj účel použitia, a nie na použitie, ktoré môžu mať v praxi, ani na použitie, ktoré je iné od účelu, ktorý im bol priznaný.

25. Navyše uznanie oslobodenia v Poľsku by malo platiť pre ostatné členské štáty, keďže to vyplýva z jednotného uplatňovania smernice 92/83 v celej Únii.

26. Napokon, hoci článok 27 ods. 5 smernice 92/83 umožňuje členským štátom namietať proti oslobodeniu od dane poskytnutému iným členským štátom na účely ochrany pred daňovým únikom, pred vyhýbaním sa plateniu dane a pred jej zneužívaním, v prejednávanej veci sa postup uvedený v tomto ustanovení nezačal. Litovský daňový orgán zrušil oslobodenie bez toho, aby zrušenie podliehalo kontrole zo strany ostatných členských štátov a Európskej komisie, ktorá je v tejto súvislosti príslušná na vydanie konečného rozhodnutia.

27. Grécka vláda analyzovala dve podmienky stanovené článkom 27 ods. 1 písm. b) smernice 92/83. Pokiaľ ide o prvú podmienku (denaturácia výrobku), uvádza, že vzhľadom na to, že ide o kozmetické výrobky a výrobky ústnej hygieny, je dôležité, aby sa denaturácia vykonala z látok, ktoré nie sú veľmi agresívne, s nízkou toxicitou, neodpudzujúcou vôňou a ktoré by nespôsobovali alergické alebo dráždivé reakcie. V tejto súvislosti bolo na minimálne denaturovanie etylalkoholu odporučené [12] použitie izopropylalkoholu, a preto sa na tieto produkty vzťahuje oslobodenie. Táto požiadavka bola v prejednávanej veci splnená.

28. Grécka a česká vláda, pokiaľ ide o druhú podmienku, ktorá sa týka použitia na ľudskú spotrebu, sa v zásade zhodujú v tom, že na preskúmanie skutočného využitia výrobku je potrebné ísť nad rámec formálneho označenia prideleného výrobku. Konanie dovozcu je relevantné na to, aby bolo možné rozhodnúť o tom, či je táto podmienka splnená alebo nie. Obidve vlády analyzujú konanie spoločnosti Bene Factum a domnievajú sa, že oslobodenie by nebolo oprávnené.

10 V kontexte týchto návrhov sa pojmom „konzumovať“ rozumie v skutočnosti „požívať“.

11 Kombinovaná nomenklatúra (ďalej len „KN“) je uvedená v prílohe I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382).

12 Uvedené odporúčanie ITEG/R/3/2014 projektovej skupiny Fiscalis (FPG/013).

29. Česká vláda konkrétne uvádza, že Bene Factum si určite nekonkuruje s ostatnými výrobcami kozmetických výrobkov, ale s výrobcami alkoholických nápojov. Dosiahnutie oslobodenia od spotrebnej dane týmto spôsobom by bolo v rozpore so všeobecným cieľom zabezpečiť voľnú hospodársku súťaž, podľa ktorej by výrobky rovnakej povahy mali byť zdanené na rovnakej úrovni.

30. Litovská vláda popiera, že Bene Factum môže využiť oslobodenie s ohľadom na skutočný účel použitia kozmetického výrobku. Uznáva, že vzájomné uznávanie vyžaduje, aby sa oslobodenie uplatňovalo v inom členskom štáte ako v tom, ktorý oslobodenie uznal, ale nebráni tomu, aby sa mohlo konštatovať, že výrobok, ktorý formálne nie je určený na ľudskú spotrebu, v skutočnosti na ňu určený bol, a že ide o daňový únik, vyhýbanie sa plateniu dane alebo zneužitie dane.

31. Na účely overenia tejto skutočnosti litovská vláda preskúmava konanie spoločnosti Bene Factum a faktory, ktoré by viedli k záveru, že sporné výrobky boli pri uvádzaní na litovský trh určené na ľudskú spotrebu ako alkoholické nápoje.

32. Pre portugalskú vládu predstavuje použitie denaturovaného alkoholu vo výrobku uvedeného na trh a skutočnosť, že výrobok bol určený na iný účel použitia ako na ľudskú spotrebu, prevládajúce faktory. Je preto potrebné uznať oslobodenie, hoci niektorí jednotlivci požívali tento výrobok ako alkoholický nápoj, keďže tieto osoby vedeli alebo mali vedieť, že to, čo si kupovali a konzumovali, boli kozmetické výrobky alebo výrobky osobnej hygieny.

33. Komisia skúma dve podmienky požadované článkom 27 ods. 1 písm. b) smernice 92/83 na uznanie oslobodenia, pričom zohľadňuje rozsudok Súdneho dvora zo 7. decembra 2000, Taliansko/Komisia [13], ktorý konštatoval, že oslobodenie sa považuje za vhodné napriek skutočnosti, že „skutočný účel použitia [výrobku] nezodpovedá označeniu, ktoré mu dal podnikateľský subjekt“.

34. Podľa Komisie však tento rozsudok v bode 50 uvádza, že „oslobodenie výrobkov uvedených v článku 27 ods. 1 písm. a) a b) smernice 92/83 predstavuje zásadu a odmietnutie tohto oslobodenia výnimku“. Možnosť členských štátov stanoviť podmienky „na účely zabezpečenia správnej a čestnej aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním“, ktorú členským štátom priznáva článok 27 ods. 1 smernice 92/83, nemôže spochybniť bezpodmienečnú povahu povinnosti oslobodenia upravenej uvedeným ustanovením.

35. Komisia sa odvoláva na článok 27 ods. 5 smernice 92/83 ako na spôsob, na základe ktorého môže členský štát odmietnuť poskytnutie oslobodenia od daní alebo môže zrušiť už poskytnuté oslobodenie, ak výrobok spôsobil daňový únik, vyhýbanie sa plateniu daní alebo ich zneužívanie. Tieto opatrenia však podliehajú kontrole ostatných členských štátov a Komisie. Dodáva, že Litva začala v máji 2016 postup pre výrobky obsiahnuté v tomto ustanovení vo vzťahu k výrobkom rovnakého typu, akými sú výrobky v prejednávanej veci, a že Výbor pre spotrebné dane sa napriek tomu rozhodol nepredložiť ho na rozhodnutie.

36. Na základe toho sa Komisia domnieva, že za okolností, o aké ide vo veci samej, nemožno oslobodenie odmietnuť, ak sú splnené podmienky článku 27 ods. 1 písm. b) smernice 92/83, s výnimkou prípadov daňového úniku, vyhýbania sa plateniu dane alebo zneužitia dane, uznaných v súlade s postupom uvedeným v článku 27 ods. 5 uvedenej smernice.

IV. Konanie pred Súdnym dvorom

37. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 26. septembra 2017.

13 Vec C-482/98, EU:C:2000:672, bod 42.

38. Písomné pripomienky predložili Bene Factum, česká, grécka, portugalská a litovská vláda, ako aj Komisia. Na pojednávaní konanom 19. septembra 2018 sa zúčastnila len litovská vláda a Komisia.

V. Posúdenie

39. Ťažisko prvej prejudiciálnej otázky spočíva vo význame výrazu „produkt neurčený na ľudskú spotrebu“, ktorý používa článok 27 ods. 1 písm. b) smernice 92/83. Vnútroštátny súd sa snaží zistiť, či možno z *objektívneho* a všeobecného hľadiska odmietnuť oslobodenie od zosúladenej spotrebnej dane podľa tohto ustanovenia, ak kozmetický výrobok, ktorý obsahuje denaturovaný alkohol a ktorý v zásade nie je určený na ľudskú spotrebu, sa v praxi požíva ako alkoholický nápoj.

40. Druhá prejudiciálna otázka sa opiera o prvú otázku, pričom pridáva *subjektívny* prvok, ktorý spočíva v úmysle spoločnosti, ktorá vyrába alebo predáva výrobok prezentujúc ho spôsobom, ktorý prispieva k jeho použitiu ako alkoholického nápoja.

41. Pripomínam, že podľa skutkových okolností a zistení vnútroštátneho súdu:

– Bene Factum predávala svoje výrobky v Litve po tom, čo si objednala ich výrobu od poľskej spoločnosti podľa jej pokynov, vrátane pridania denaturovaného alkoholu v súlade s poľskými právnymi predpismi.[14] Výroba bola uvedená do daňového voľného obehu v Poľsku, kde sa uplatnilo oslobodenie, a bola prepravená do Litvy, aby sa uviedla na trh bez zaplatenia spotrebnej dane,

– výrobky predávané v Litve boli konzumované niektorými jednotlivcami s cieľom dostať sa do stavu opitosti za nízku cenu.[15] Bene Factum si bola nielen vedomá tejto skutočnosti, ale ju aj umožnila.[16]

42. Dve prejudiciálne otázky však nevyvolávajú problémy vyplývajúce zo schopnosti členských štátov zrušiť oslobodenie od spotrebnej dane, ktoré už bolo poskytnuté v prípade, ak zistia existenciu „daňového úniku, vyhýbania sa plateniu dane alebo zneužitia dane“. Vnútroštátny súd výslovne zdôrazňuje, že daňový orgán neodmietol oslobodenie s odvolaním sa na článok 27 ods. 5 smernice 92/83, čo predstavuje dôvod odôvodňujúci skutočnosť, že nepožiadal o jeho výklad.[17] Domnievam sa však, že nič nebráni tomu, aby Súdny dvor odkázal na toto ustanovenie vo svojej odpovedi na prejudiciálne otázky.[18]

A. Alkohol ako predmet zdanenia

43. Podľa článku 2 smernice 2008/118 k zdaniteľnej udalosti na účely vzniku spotrebnej dane dochádza v čase výroby alebo dovozu alkoholu. Povinnosť zaplatiť daň však vzniká vtedy, keď nastane „uvedenie do daňového voľného obehu“, to znamená v čase vzniku daňovej povinnosti uvedenej v článku 7 ods. 1 smernice 2008/118.[19]

14 Použila izopropylalkohol, ktorý je podľa pripomienok účastníkov konania jedným zo spôsobov denaturácie, ktorý má za následok nižšiu mieru toxicity.

15 Rozhodnutie vnútroštátneho súdu uvádza osoby závislé od alkoholu alebo osoby s nízkou kúpyschopnosťou.

16 Vnútroštátny súd na prijatie tohto stanoviska berie do úvahy okrem iného tieto skutočnosti: a) na obale je uvedený obsah alkoholu, ktorý je irelevantný a nezvyčajný v kozmetických výrobkoch; b) pridali sa aromatické zložky a príchute; c) neuplatnili sa postupy denaturácie schválené v Litve, a d) predajná cena je mimoriadne nízka.

17 Bod 30 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

18 „[Toto opomenutie] nebráni Súdnemu dvoru, aby poskytol vnútroštátnemu súdu všetky aspekty výkladu práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie vo veci, ktorú daný súd prejednáva, bez ohľadu na to, či na ne vnútroštátny súd odkázal alebo neodkázal v znení svojich otázok (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. mája 2017, Chavez-Vilchez a i., C-133/15, EU:C:2017:354, bod 48, ako aj zo 14. novembra 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, bod 28 a citovanú judikatúru).“ Rozsudok z 5. júna 2018, Coman a i. (C-673/16, EU:C:2018:385), bod 22.

19 Uvedenie do daňového voľného obehu súvisí s „režimom pozastavenia dane“, čo predstavuje mechanizmus stanovený smernicou 2008/118 na oddialenie vzniku daňovej povinnosti a na odklad výberu dane. Článok 7 ods. 2 smernice 2008/118 spresňuje, čo sa rozumie pod uvedením do daňového voľného obehu, pričom sa opiera o štyri príklady, na ktoré sa vzťahuje koncept režimu pozastavenia dane.

44. Keďže spotrebná daň je daň zo spotreby tovarov, ktoré zaťažujú (odôvodnenie 9 smernice 2008/118), je logické, že daň z alkoholu má dopad na alkohol, ktorý je určený na použitie v nápojoch, v ktorých je obsiahnutý.

45. Z tohto dôvodu a na druhej strane smernica 92/83 stanovuje (článok 27 ods. 1) niekoľko oslobodení týkajúcich sa alkoholov, ktoré nie sú určené na konzumáciu ako nápoje. Medzi týmito oslobodeniami sa nachádza oslobodenie, ktoré sa týka použitia denaturovaného alkoholu.

46. Uvedený článok 27 ods. 1 stanovuje dva prípady oslobodenia od dane:

– kompletne denaturovaný alkohol [odsek 1 písm. a)], ktorým sa úplne mení jeho vôňa, chuť a farba. Ak sú produkty distribuované vo forme etanolu, ktorý bol kompletne denaturovaný pridaním určitých látok, tieto látky musia byť v súlade s požiadavkami členského štátu. Ide o radikálnu zmenu, pre ktorú platí relatívne zosúladenie, keďže sa v celej Európskej únii uznávajú látky schválené každým členským štátom, [20]

– čiastočne denaturovaný alkohol [odsek 1 písm. b)]. V iných prípadoch nie je z dôvodu výrobných potrieb použitie kompletne denaturovaného etanolu vhodné a vyžaduje sa použitie alkoholov, ktorých denaturácia je miernejšia, aby sa ovplyvnila len ich vôňa alebo chuť. [21] V týchto prípadoch neexistuje zosúladenie, keďže každá krajina si upravuje denaturačné prostriedky, ktoré sú uvedené v ich vlastných právnych predpisoch.

B. O oslobodení od spotrebnej dane uvedenom v článku 27 ods. 1 písm. b) smernice 92/83

47. Uvedené oslobodenie závisí od súčasného splnenia nasledujúcich podmienok:

– alkohol bol denaturovaný v súlade s požiadavkami členského štátu,

– alkohol (čiastočne denaturovaný) sa použil na výrobu akéhokoľvek produktu,

– takto vyrobený produkt nie je určený na ľudskú spotrebu.

48. Znenie ustanovenia naznačuje prítomnosť faktorov objektívnej povahy, čo predstavuje výklad prijatý Súdnym dvorom, ktorý:

– rozhodol, že „ak bol… alkohol obsiahnutý vo výrobku, ktorý nie je určený na ľudskú spotrebu, denaturovaný v súlade s požiadavkami členského štátu, treba uplatniť oslobodenie stanovené v písmene b) toho istého ustanovenia“, [22]

– z hľadiska použitia produktu dodal, že „by bolo v rozpore so smernicou 92/83 odmietnuť oslobodenie výrobku, ktorý spĺňa podmienky stanovené v článku 27 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice len z dôvodu, že sa zistilo, že jeho skutočný účel použitia nezodpovedá označeniu, ktoré mu dal podnikateľský subjekt“ [23].

20 Tieto látky sú uvedené v nariadení Komisie (ES) č. 3199/93 z 22. novembra 1993 o vzájomnom uznávaní postupov úplného denaturovania etanolu na účely výnimky zo spotrebnej dane (Ú. v. ES L 288, 1993, s. 12; Mim. vyd. 09/001, s. 249).

21 Denaturačné prostriedky používané pri kompletnej denaturácii sú zvyčajne veľmi agresívne pre ich vôňu alebo chuť a sú nezlučiteľné so spôsobmi využitia, ktoré predpokladajú ich použitie na telo, napríklad pre kozmetické výrobky alebo výrobky ústnej hygieny.

22 Rozsudok zo 7. decembra 2000, Taliansko/Komisia (C-482/98, EU:C:2000:672), bod 41.

23 Tamže, bod 42.

49. Odôvodnenia 1 až 3 smernice 92/83 sa vzťahujú na výrobky podliehajúce spotrebnej dani a uvádzajú potrebu stanoviť jednotné definície pre všetky výrobky. Odôvodnenie 4 zdôrazňuje, že „je vhodné, aby tieto definície vychádzali z definícií uvedených v kombinovanej terminológii platnej ku dňu prijatia tejto smernice“. Práve článok 20 uvedenej smernice používa KN na definovanie pojmu „etylalkohol“.

50. V súlade s týmito usmerneniami môže byť užitočné pripomenúť kritériá stanovené Súdnym dvorom na príslušnú klasifikáciu výrobkov v súlade s KN.

51. Rozsudok Sachsenmilch konštatoval, že „podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je potrebné v záujme právnej istoty a jednoduchej kontroly hľadať rozhodujúce kritérium pre colné zaradenie tovaru všeobecne v jeho objektívnych znakoch a vlastnostiach, ktoré vyplývajú zo znenia položky KN a z poznámok k oddielom alebo kapitolám“ [24]. Súdny dvor preskúmal možné získanie „jed[ného] alebo viacer[ých] nových objektívnych znakov a vlastností, predovšetkým pokiaľ ide o [jeho] zloženie, vzhľad a chuť“, pričom prináleží vnútroštátnemu súdu zistiť, či sú splnené tieto podmienky. [25]

52. Na tej istej judikatúre, podľa ktorej treba hľadať rozhodujúce kritérium pre colné zaradenie tovaru všeobecne v jeho objektívnych znakoch a vlastnostiach, je založený rozsudok Siebrand [26], podľa ktorého:

– na účely stanovenia podstatných charakteristík sa môžu zložky meniť podľa druhu tovaru, pričom musí ísť tak o kvantitatívne, ako aj o kvalitatívne zložky, [27]

– konkrétne „na určenie jeho podstatného charakteru možno zohľadniť viaceré objektívne znaky a vlastnosti“ a „podľa ustálenej judikatúry môže byť chuť objektívnym znakom a vlastnosťou tovaru“ [28],

– okrem uvedených faktorov predstavuje použitie výrobku „objektívne kritérium zaradenia, pokiaľ je vlastný danému výrobku, čo možno posúdiť na základe jeho objektívnych znakov a vlastností“ [29].

53. Z vyššie uvedených rozsudkov možno vyvodiť všeobecné pravidlo, že ak sú splnené prvky, ktoré *objektívne* definujú oslobodenie, tak sa oslobodenie musí uznať. Podľa tohto pravidla by malo byť oslobodenie udelené Poľskom oprávnené, keďže výrobky, ktoré sú predmetom prejednávanej veci zodpovedajú kategórii kozmetického výrobku v zmysle nariadenia č. 1223/2009, [30] pri výrobe ktorých sa použil denaturovaný alkohol, a ktoré samy osebe nie sú určené na ľudskú spotrebu.

54. Tento záver bol prijatý aj odborníkmi z litovského colného laboratória na žiadosť daňovej správy tejto krajiny a potvrdený Štátnym (litovským) inšpektorátom pre nepotravinárske výrobky. [31]

55. Napokon, Najvyšší správny súd Litvy výslovne uviedol, že nemá „žiadne pochybnosti o tom, že základným (primárnym) plánovaným použitím predmetných produktov je kozmetické použitie a použitie na osobnú hygienu“ [32].

24 Rozsudok z 8. júna 2006, Sachsenmilch (C-196/05, EU:C:2006:383), bod 22. V tomto prípade ide o zmeny, ktoré by sa mohli prejaviť na syre počas uskladnenia.

25 Tamže, výroková časť.

26 Rozsudok zo 7. mája 2009 (C-150/08, EU:C:2009:294), bod 24. V tomto prípade išlo o nápoje z kvaseného alkoholu, v ktorých zložení sa nachádzali rôzne materiály, a bolo potrebné určiť, ktorý materiál dal nápoju podstatný charakter.

27 Vychádzajú „z druhu základného materiálu alebo z častí, z ktorých sa skladá, z ich objemu, ich množstva, ich váhy, ich hodnoty alebo významu jedného zo základných materiálov vo vzťahu k použitiu tovaru“ (bod 34).

28 Tamže, body 35 a 36.

29 Tamže, bod 38.

30 Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) z 30. novembra 2009 o kozmetických výrobkoch (Ú. v. EÚ L 342, 2009, s. 59).

31 Podľa písomných pripomienok spoločnosti Bene Factum (body 10 až 12) správy úradných colných expertov vymenovaných litovskou správou zatriedili výrobky do kapitoly 33 podpoložiek 33 04 99 00 (kozmetické prípravky alebo líčidlá a prípravky na starostlivosť o pokožku) a 33 06 90 00 (prípravky na ústnu alebo zubnú hygienu) KN.

32 Rozhodnutie vnútroštátneho súdu, bod 27.

C. O preprave produktov obsahujúcich čiastočne denaturovaný alkohol v rámci Spoločenstva a o kontrole oslobodenia

56. Etylalkohol možno použiť v členskom štáte, v ktorom sa vyrába alebo prepraviť medzi rôznymi členskými štátmi, ako je to v prejednávanej veci (tovar sa premiestňuje z Poľska do Litvy).

57. Denaturovaný alkohol možno prepravovať ako taký alebo môže byť obsiahnutý v už vyrobenom výrobku. Alkohol obsiahnutý v už vyrobenom výrobku predstavuje situáciu vo veci samej, keď boli kozmetické výrobky a ústne vody s ochrannou známkou BF vyrobené v Poľsku s pridaním alkoholu, ktorého denaturácia sa vykonala v súlade s poľskými právnymi predpismi.

58. Hoci preprava výrobkov vyrobených na obchodné účely má za následok podľa článku 33 ods. 1 smernice 2008/118 prenos daňovej právomoci z Poľska do Litvy, oslobodenie v zásade nie je dotknuté, pretože litovské právo uznáva v Litve uplatňovanie oslobodenia vyhláseného v inom členskom štáte. [33]

59. Toto uznanie je v súlade s rozsudkom Repertoire Culinaire, v ktorom Súdny dvor uviedol, že „jednotné uplatňovanie ustanovení smernice 92/83 v sebe zahŕňa, že podliehanie výrobku spotrebnej dani alebo oslobodenie výrobku v členskom štáte musí byť v zásade uznané inými členskými štátmi… Opačný výklad by ohrozil uskutočnenie cieľa sledovaného touto smernicou a mohol by brániť voľnému pohybu tovaru“ [34].

60. Uvedené tvrdenie však treba spresniť, keďže príklady oslobodenia uvedené v článku 27 ods. 1 smernice 92/83 sú uvedené v úvodnom odseku, ktorý pri uplatnení oslobodení od daní uvádza „na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním“ [35].

61. Rozsudok Repertoire Culinaire zohľadnil tieto skutočnosti, keď uviedol, že „členský štát nemôže byť viazaný nesprávnym uplatnením ustanovení smernice 92/83 iným členským štátom, ani byť zbavený možnosti, ktorú mu priznávajú dvadsiate druhé odôvodnenie a článok 27, prijať opatrenia na boj proti daňovým únikom, vyhýbaniu sa plateniu spotrebných daní a ich zneužívaniu a na zabezpečenie ich správneho a čestného uplatnenia“ [36]. Súdny dvor dodal, že „konštatovanie takéhoto nesprávneho uplatňovania alebo prijatie takýchto opatrení sa musia zakladať na konkrétnych, objektívnych a overiteľných skutočnostiach“ [37].

62. V súlade s týmito predpokladmi Súdny dvor rozhodol, že ak boli určité výrobky oslobodené od spotrebnej dane podľa smernice 92/83 a uvoľnené na spotrebu v členskom štáte, kde boli vyrobené, „sú určené na uvedenie na trh v inom členskom štáte, posledný uvedený členský štát musí priznať týmto výrobkom na jeho území rovnaké zaobchádzanie, ibaže existujú konkrétne, objektívne a overiteľné skutočnosti dokazujúce, že… podľa jej článku 27 ods. 1 [smernice 92/83] je odôvodnené prijatie opatrení na boj proti daňovým únikom, vyhýbaniu sa plateniu spotrebných daní a ich zneužívaniu“ [38].

33 Bod 3.3 pravidiel uplatňovania článku 27 ods. 1 písm. b) smernice 92/83 v Litovskej republike.

34 Rozsudok z 9. decembra 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752), body 41 a 42.

35 Ustanovenie odzrkadľuje odôvodnenie 22, ktoré uvádza, že členské štáty by nemali „zanedbávať prostriedky boja proti daňovým únikom, proti vyhýbaniu sa plateniu spotrebných daní a proti ich zneužívaniu“.

36 Rozsudok z 9. decembra 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752), bod 43. Španielske znenie rozsudku odkazuje na odôvodnenie 27, hoci ide o odôvodnenie 22, ako sa uvádza v iných jazykových verziách.

37 Tamže, bod 44.

38 Tamže, bod 45 a výroková časť.

63. Možno preto tvrdiť, že litovské orgány majú možnosť vykonať kontrolu *a posteriori* oslobodenia uznaného v Poľsku. Existujú nejasnosti týkajúce sa kritérií a postupov kontroly. Uvedená judikatúra neobsahuje podrobné údaje o tom, kedy a ako je členský štát oprávnený zrušiť uvedené oslobodenie, najmä v prípadoch, keď výrobky, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie v inom členskom štáte, boli dovezené do krajiny určenia, ktorá uvádza dôvody na jeho odmietnutie.

D. O kritériách, ktoré odôvodňujú zrušenie oslobodenia

1. „Skutočný“ účel použitia výrobku

64. Vnútroštátny súd zdôrazňuje rozpor medzi formálnym opisom výrobku vyrobeného v Poľsku a neskôr prepraveného do Litvy (kozmetický výrobok alebo hygienický výrobok) a skutočnosťou, že výrobok bol konzumovaný niektorými jednotlivcami v Litve ako alkoholický nápoj. Vnútroštátny súd kladie otázku, či tento posledný faktor postačuje na konštatovanie, že ide o „výrobok neurčený na ľudskú spotrebu“, čo by viedlo k zrušeniu oslobodenia, ktoré sa vzťahuje na tento výrobok.

65. Problémom je zhodnotiť, aké faktory umožňujú litovským daňovým orgánom (a súdom, ktoré preskúmavajú ich rozhodnutia) dospieť k záveru, že hmotnoprávne aspekty presahujú rámec samotného formálneho vyhlásenia o účele použitia výrobku.

66. Vnútroštátny orgán pri hodnotení súboru prvkov, objektívnych znakov a vlastností na účely správnej klasifikácie výrobku musí zvážiť účel použitia tohto výrobku, to znamená účel, ktorý je neoddeliteľne spojený s povahou a vlastnosťami výrobku. Nič nenasvedčuje tomu, že poľské orgány nesplnili toto kritérium pri zaradení sporných výrobkov do kategórie kozmetických výrobkov.

67. Zdá sa, že rozsudok Repertorie Culinaire [39] pripúšťa, že dokonca v prípadoch daňových únikov, vyhýbania sa plateniu spotrebných daní alebo ich zneužívania môže byť nesprávna klasifikácia výrobku zo strany členského štátu (na účely oslobodenia) opravená v rámci iného postupu. [40] V prejednávanej veci sa však litovské orgány neodvolávajú na pochybenie poľských orgánov, pretože klasifikovali výrobky spoločnosti Bene Factum ako kozmetické výrobky a nie ako potravinárske výrobky.

68. Litovské orgány a samotný vnútroštátny súd navyše pripúšťajú, že *hlavným* účelom použitia týchto výrobkov je kozmetické použitie. Dodávajú však, že obchodná stratégia spoločnosti Bene Factum spočíva v predaji výrobkov oslobodených od spotrebnej dane s úmyslom, že ich určitá skupina obyvateľov konzumuje ako nápoj, čím tak profituje z nárastu predaja.

69. Domnievam sa, že tento faktor, ktorý je skôr *sociologického* charakteru, nepostačuje na zrušenie oslobodenia uznaného pre výrobky v Poľsku. Pripomínam, že podľa rozsudku Taliansko/Komisia „by bolo v rozpore so smernicou 92/83 odmietnuť oslobodenie výrobku, ktorý spĺňa podmienky stanovené v článku 27 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice len z dôvodu, že sa zistilo, že jeho *skutočný účel použitia* nezodpovedá označeniu, ktoré mu dal podnikateľský subjekt“ [41].

70. Iné riešenie by pri preprave rovnakých výrobkov v rámci Spoločenstva zaviedlo prvky právnej neistoty s následnými narušeniami trhu, keďže v niektorých členských štátoch by predávané výrobky podliehali dani a v iných členských štátoch by boli od dane oslobodené. Posúdiť kedy a v akom pomere možno samotný účel použitia výrobkov, ktoré nie sú určené na ľudskú spotrebu nahradiť, bude *de facto* a v praxi závisieť od zistení meniacich sa podľa času a krajín (alebo dokonca ich regiónov), ktoré sa usilujú o daňovú harmonizáciu sledovanú smernicou 92/83.

39 Rozsudok z 9. decembra 2010 (C-163/09, EU:C:2010:752), bod 43.

40 Logicky ide o zložitý postup, ktorý uvediem neskôr.

41 Rozsudok zo 7. decembra 2000, Taliansko/Komisia (C-482/98, EU:C:2000:672), bod 42 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

2. Daňový únik, vyhýbanie sa plateniu dane alebo zneužitie dane

71. Už poskytnuté oslobodenie by sa však mohlo zrušiť v prípade, ak „dotknutý členský štát poukáže na konkrétne skutočnosti odôvodňujúce existenciu vážneho nebezpečenstva daňových únikov, vyhýbania sa plateniu daní a ich zneužívania“ [42], čo by diskusiu posunulo k uplatneniu článku 27 ods. 5 smernice 92/83.

72. Nevylučujem, že konanie spoločnosti Bene Factum, tak ako to uvádza vnútroštátny súd, by mohlo prípadne patriť do jednej z týchto kategórií. [43] Zo samotného rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, [44] že litovské orgány sa na účely odmietnutia oslobodenia, ktoré sa vzťahuje na výrobky spoločnosti Bene Factum, neodvolávali na článok 27 ods. 5 smernice 92/83. Navyše žiadna z dvoch prejudiciálnych otázok sa netýka výkladu tohto ustanovenia.

73. Ak je to tak, čo prináleží určiť len tomuto súdu, len ťažko by mohol prichádzať do úvahy tento dôvod zrušenia oslobodenia. Ako už bolo uvedené, jeho účinnosť je podmienená tým, že dotknutý štát využije toto ustanovenie a odvolá sa na už uvedené „konkrétne, objektívne a overiteľné skutočnosti podporujúce existenciu vážneho nebezpečenstva daňových únikov, vyhýbania sa plateniu daní a ich zneužívania“.

74. Nižšie uvedené úvahy majú preto subsidiárny charakter pre prípad, ak Súdny dvor dospeje k záveru, že napriek všetkému je vhodné odvolať sa na článok 27 ods. 5 smernice 92/83 s cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočné prvky posudzovania skutočností, na ktoré sa prinajmenšom priamo nezameriaval vo svojich otázkach.

E. O postupe zrušenia oslobodenia z dôvodu vážneho rizika daňového úniku, vyhýbania sa plateniu dane alebo zneužitia dane

75. Komisia vo svojich písomných pripomienkach dospela na základe znenia článku 27 ods. 5 smernice 92/83 k záveru, že oslobodenie možno odmietnuť len v prípade daňového úniku, vyhýbania sa plateniu dane alebo zneužitia dane, ak sú uznané v súlade s postupom uvedeným v uvedenom odseku.

76. Toto tvrdenie je čiastočne pravdivé a čiastočne nepresné.

77. Je pravda, že mechanizmus stanovený v tomto článku zaväzuje členské štáty, ktoré odmietnu poskytnúť oslobodenie alebo chcú zrušiť už poskytnuté oslobodenie, aby začali postup, ktorý je uvedený v tomto článku. Neinformovanie Komisie v zmysle článku 27 ods. 5 smernice 92/83 by ohrozilo účel sledovaný týmto ustanovením a nesplnila by sa povinnosť dodržiavať právo Únie.

78. Toto tvrdenie je však čiastočne nepresné, pokiaľ vyžaduje, aby rozhodnutie členského štátu bolo v každom prípade prijaté po rozhodnutí Komisie.

42 Tamže, bod 52. Rozsudok z 9. decembra 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), bod 52 rovnako vyžaduje, aby dotknutý členský štát poukázal na „konkrétne, objektívne a overiteľné skutočnosti podporujúce existenciu vážneho nebezpečenstva daňových únikov, vyhýbania sa plateniu daní a ich zneužívania“.

43 Teoreticky možno tvrdiť, že existuje rozpor so zákonom v prípade, ak sa spoločnosť opiera o právny predpis (ktorý upravuje oslobodenie od spotrebnej dane na výrobky neurčené na ľudskú spotrebu), pričom v skutočnosti sleduje, umožňuje alebo zameriava sa na výsledok, ktorý je s ním v rozpore (ten istý výrobok sa konzumuje ako alkoholický nápoj).

44 Bod 30.

79. Z doslovného znenia ustanovenia v skutočnosti nevyplýva, že odmietnutie (alebo zrušenie) oslobodenia si vyžaduje *predbežné* preskúmanie za účasti Komisie. Naopak, jeho znenie udeľuje členským štátom vlastnú právomoc na účely zabezpečenia správneho uplatnenia a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním. [45]

80. Štruktúra článku 27 ods. 5 smernice 92/83 uvádza nasledujúce poradie činností:

– začína sa vyhlásením členského štátu o odmietnutí poskytnutia oslobodenia od daní alebo o zrušení už poskytnutého oslobodenia.

– tento štát musí ďalej „o tom okamžite informovať komisiu“, ktorá „doručí túto správu ostatným členským štátom v priebehu jedeného mesiaca od jej obdržania“,

– napokon sa konečné rozhodnutie vynesie v súlade s procedúrou, na ktorú odkazuje (článok 24 smernice 92/12/EHS). [46]

81. Rozsudok Taliansko/Komisia sa odvoláva na kontrolu vykonávanú inými členskými štátmi a inštitúciami Spoločenstva v súvislosti s opatreniami (proti oslobodeniam) „jednostranne prijatými“ inými členskými štátmi v boji proti daňovým podvodom, vyhýbaniu sa plateniu daní a ich zneužívaniu. Táto kontrola logicky nasleduje po prijatí samotného opatrenia dotknutým štátom, ktoré, a to treba zdôrazniť, má jednostranný charakter. [47]

82. Toto tvrdenie opätovne potvrdzuje posledná veta článku 27 ods. 5 smernice 92/83, ktorá stanovuje, že členské štáty nie sú povinné zabezpečiť spätnú účinnosť konečného rozhodnutia prijatého Komisiou. Inými slovami, rozhodnutie Komisie po obdržaní stanoviska Výboru pre spotrebné dane samo osebe nezbavuje účinnosti predchádzajúce *jednostranné* rozhodnutie členského štátu. [48]

83. Komisia však na pojednávaní pozmenila svoje stanovisko. Hoci opätovne potvrdila povinnosť členského štátu začať postup uvedený v článku 27 ods. 5 smernice 92/83, pripustila možnosť orgánov tohto štátu jednostranne zrušiť oslobodenie, ak zistia daňový únik alebo zneužitie dane. Dodala, že rozhodnutie, ktoré potvrdzuje uvedený postup, má okamžité účinky až do vydania konečného rozhodnutia zo strany Komisie.

84. Komisia na pojednávaní tiež predložila dodatočné informácie o postupe začatom Litvou v roku 2016. [49] Komisia po tom, čo uznala, že Litva zaslala oznámenie o začatí uvedeného konania, ktoré sa rozšírilo o sporné výrobky v konaní, vysvetlila, že jeho obsah bol v skutočnosti širší, keďže spochybnil spôsob čiastočnej denaturácie, a že z tohto dôvodu konanie ešte nie je ukončené. [50]

85. Na základe týchto informácií možno považovať za preukázané, že

– litovské orgány využili, aj keď s určitým oneskorením, článok 27 ods. 5 smernice 92/83, ktorý v zásade priznáva účinok neuznaniu už poskytnutého oslobodenia.

45 Potvrdzuje to odôvodnenie 22 smernice 92/83, ktoré uvádza, že členské štáty by mali mať prostriedky na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním.

46 Smernica z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179). Odkazom sa dnes rozumejú články 43 a 44 smernice 2008/118, ktorá zrušila smernicu 92/12/EHS.

47 Rozsudok zo 7. decembra 2000, Taliansko/Komisia (C-482/98, EU:C:2000:672), bod 51.

48 Jeho platnosť bude z pohľadu vnútroštátneho práva závisieť od vnútroštátnych pravidiel, ktorými sa riadi preskúmavanie administratívnej činnosti.

49 Pozri bod 35 vyššie.

50 Znenie oznámenia viedlo k tomu, že Výbor pre spotrebné dane neprijal žiadne rozhodnutie, keďže nie je oprávnený rozhodnúť o zosúladení metód čiastočnej denaturácie. Komisia však zdôrazňuje, že konanie nebolo ukončené a že na ďalšom zasadnutí Výboru pre spotrebné dane, ktoré sa bude konať v novembri 2018, sa navrhne, aby Litva spresnila svoju žiadosť v tom zmysle, aby metóda bola relevantná pre tieto konkrétne výrobky bez spochybnenia samotných metód denaturácie.

– tieto orgány sú viazané rozhodnutím Komisie vydané v tomto postupe len *pro futuro*,[51] okrem prípadu, ak rozhodnutie poškoduje ich záujmy a uvedené rozhodnutie spochybnia pred Súdnym dvorom,[52] ktorý ho zruší.

86. Z hľadiska práva Únie preto neexistujú žiadne prekážky, aby vnútroštátny súd posúdil s ohľadom na okolnosti konkrétneho prípadu, že iba on je oprávnený určiť, či existovali dôvody na odmietnutie oslobodenia od dane z dôvodu daňového úniku alebo zneužitia dane, ktoré sa týkali uvádzania sporných výrobkov na trh v Litve.

VI. Návrh

87. S ohľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálne otázky, ktoré položil Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy), odpovedal takto:

1. Oslobodenie od dane stanovené v článku 27 ods. 1 písm. b) smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje sa uplatňuje na kozmetické výrobky obsahujúce denaturovaný etylalkohol, ktoré v súlade s ich základným (priamym) použitím nie sú určené na ľudskú spotrebu, a to bez ohľadu na skutočnosť, že niektorí jednotlivci konzumujú kozmetické výrobky ako alkoholické nápoje.

2. Vyššie uvedenému nebráni skutočnosť, že dovozca alebo predajca týchto výrobkov v členskom štáte odlišnom od štátu, v ktorom sa výrobky vyrábajú a ktorého orgány uznávajú oslobodenia na tieto výrobky, vedel, že niektorí jednotlivci ich v krajine určenia konzumujú ako alkoholické nápoje, a s prihliadnutím na túto skutočnosť objednal výrobu a označenie týchto výrobkov s cieľom predať čo najväčšie množstvo.

3. Ak sa litovské orgány za týchto okolností domnievajú, že dochádza k daňovému úniku, vyhýbaniu sa plateniu dane alebo k zneužitiu dane, môžu odmietnuť poskytnutie oslobodenia od daní alebo môžu zrušiť už poskytnuté oslobodenie podľa postupu uvedeného v článku 27 ods. 5 smernice 92/83.

51 Bez toho, aby boli dotknuté pravidlá upravujúce vnútroštátne správne konanie na určenie spätného účinku rozhodnutia Komisie.

52 Podobne ako vo veci Taliansko/Komisia (rozsudok zo 7. decembra 2000, C-482/98, EU:C:2000:672).