



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 11. julija 2019*

„Neizpolnitev obveznosti države – Trošarine za alkohol in alkoholne pijače – Člen 110 PDEU – Direktiva 92/83/EGS – Direktiva 92/84/EGS – Uredba (ES) št. 110/2008 – Uporaba nižje trošarinske stopnje za proizvodnjo domačih izdelkov, imenovanih *tsipouro* in *tsikoudia*“

V zadevi C-91/18,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 8. februarja 2018,

Evropska komisija, ki jo zastopata A. Kyratsou in F. Tomat, agentki,

tožeča stranka,

proti

Helenski republiki, ki jo zastopata M. Tassopoulou in D. Tsagkaraki, agentki,

tožena stranka,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, C. Vajda in A. Kumin (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: grščina.

Sodbo

- 1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Helenska republika ni izpolnila svojih obveznosti, ki jih ima:
 - na podlagi člena 19 in 21 Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 206) v povezavi s členom 23(2) te direktive ter na podlagi člena 110 PDEU, ker je sprejela in ohranila v veljavi zakonodajo, v skladu s katero se za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v podjetjih za destilacijo, tako imenovanih „sistematičnih žganjarnah“, uporablja 50 % nižja trošarinska stopnja od standardne nacionalne stopnje, pri čemer pa za alkoholne pijače, uvožene iz drugih držav članic, velja standardna trošarinska stopnja, in
 - na podlagi členov 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 22(1) te direktive in členom 3(1) Direktive Sveta 92/84/EGS z dne 19. oktobra 1992 o približevanju trošarinskih stopenj za alkohol in alkoholne pijače (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 213) ter na podlagi člena 110 PDEU, ker je sprejela in ohranila v veljavi zakonodajo, v skladu s katero se pod v njej določenimi pogoji za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v malih, tako imenovanih „priložnostnih“ žganjarnah, uporablja močno znižana trošarinska stopnja, pri čemer pa za alkoholne pijače, uvožene iz drugih držav članic, velja standardna trošarinska stopnja.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 2 V šestnajsti, sedemnajsti in dvajseti uvodni izjavi Direktive 92/83 je navedeno:

„ker se državam članicam lahko dovoli, da nekatere izdelke regionalnega ali tradicionalnega značaja obdavčijo z nižjimi stopnjami ali jih oprostitjo plačila trošarine;

ker v primerih, kadar države članice lahko obdavčujejo po nižjih stopnjah, to ne sme povzročiti izkrivljanja konkurence na notranjem trgu;

[...]

ker se državam članicam lahko omogoči, da uporabijo oprostitve, vezane na končno porabo na njihovem ozemlju“.

- 3 Člen 19 te direktive določa:

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

2. Države članice določijo svoje stopnje v skladu z Direktivo 92/84/EGS.“

- 4 Člen 20 Direktive 92/83 določa:

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

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

[...]“

5 Člen 21 te direktive določa:

„Trošarina za etilni alkohol se določi na hektoliter čistega alkohola pri 20° C in se izračuna glede na število hektolitrov čistega alkohola. Ob upoštevanju določb člena 22 države članice vse izdelke, zavezane plačilu trošarine za etilni alkohol obdavčijo po enaki trošarinski stopnji.“

6 Člen 22 navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko obdavčijo po nižjih trošarinskih stopnjah etilni alkohol, proizveden v malih žganjarnah, in sicer pod naslednjimi pogoji:

- po nižjih stopnjah, ki so lahko pod najnižjo, se ne obdavči proizvajalcev, ki proizvajajo več kot 10 hektolitrov čistega alkohola letno. Vendar pa države članice, ki 1. januarja 1992 po nižjih stopnjah obdavčujejo podjetja, ki proizvajajo med 10 hektolitri in 20 hektolitri čistega alkohola letno, lahko nadaljujejo s takim obdavčevanjem,
- nižje stopnje ne smejo biti več kot 50 % nižje od standardne nacionalne trošarinske stopnje.

2. Za namen nižjih stopenj izraz ‚mala žganjarna‘ pomeni žganjarno, ki je pravno in ekonomsko neodvisna od katere koli druge žganjarne in nima licence.

[...]

4. Države članice lahko sprejmejo določbe, v skladu s katerimi se alkohol, ki ga proizvedejo mali proizvajalci, takoj ob pridobitvi sprost v prost promet (pod pogojem, da proizvajalci sami niso opravili transakcij znotraj Skupnosti), ne da bi zanj veljal režim trošarinskega skladiščenja in se dokončno obdavči s pavšalnim zneskom.

[...]“

7 Člen 23 te direktive določa:

„Naslednje države članice lahko navedene izdelke obdavčijo po nižji trošarinski stopnji, ki je lahko pod najnižjo, vendar ne sme biti več kot 50 % nižja od standardne nacionalne stopnje za etilni alkohol:

[...]

2. Helenska republika janeževe žgane pijače iz Uredbe [Sveta] (EGS) št. 1576/89 [z dne 29. maja 1989 o določitvi splošnih pravil o opredelitvi, opisu in predstavitvi žganih pijač (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 9, str. 59), ki so brezbarvne in z vsebnostjo sladkorja 50 gramov ali manj na liter in v katerih je najmanj 20 % vol. vsebnosti alkohola v končnem izdelku pridobljenega z destilacijo v 1000 ali manj litrskih tradicionalnih bakrenih kotlih za žganjekuho.“

8 Uredba št. 1576/89 je bila razveljavljena in nadomeščena z Uredbo (ES) št. 110/2008 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. januarja 2008 o opredelitvi, opisu, predstavitvi, označevanju in zaščiti geografskih označb žganih pijač ter razveljavitvi Uredbe Sveta (EGS) št. 1576/89 (UL 2008, L 39, str. 16).

9 Člen 4 Uredbe št. 110/2008 določa:

„Žgane pijače se razvrstijo v kategorije v skladu z opredelitvami iz Priloge II.“

10 Priloga II k tej uredbi določa:

„[...]

6. Žganje iz grozdnih tropin ali grozdni tropinovec

- (a) Žganje iz grozdnih tropin ali grozdni tropinovec je žgana pijača, ki izpolnjuje naslednje pogoje:
 - (i) je proizvedena izključno iz fermentiranih grozdnih tropin in destilirana neposredno z vodno paro ali po tem, ko je dodana voda;
 - (ii) 100 kg uporabljenih grozdnih tropin se lahko doda največ 25 kg droži;
 - (iii) količina alkohola, dobljenega iz droži, ne presega 35 % skupne količine alkohola v končnem proizvodu;
 - (iv) destilacija se izvaja v prisotnosti tropin do največ 86 vol. % alkohola;
 - (v) dovoljena je redestilacija pri enaki vsebnosti alkohola;
 - (vi) vsebuje najmanj 140 gramov ali več hlapljivih snovi na hektoliter 100 vol. % alkohola in ima največjo vsebnost metanola 1000 gramov na hektoliter 100 vol. % alkohola.
- (b) Najmanjši volumenski delež alkohola v žganju iz grozdnih tropin ali grozdnem tropinovcu je 37,5 %.
- (c) Ni dodanega razredčenega ali nerazredčenega alkohola, kakor je opredeljeno v Prilogi I(5).
- (d) Žganje iz grozdnih tropin ali grozdni tropinovec se ne aromatizira. To ne izključuje tradicionalnih metod proizvodnje.
- (e) Žganje iz grozdnih tropin ali grozdni tropinovec lahko vsebuje samo dodan karamelni sladkor kot sredstvo za prilagoditev barve.

[...]

28. *Anis*

- (a) *Anis* je žgana pijača z aromo janeža, katerega značilna aroma izhaja izključno iz janeža (*Pimpinella anisum* L.) in/ali zvezdastega janeža (*Illicium verum* Hook f.) in/ali koromača (*Foeniculum vulgare* Mill.).
- (b) Najmanjši volumenski delež alkohola v *anisu* je 35 %.
- (c) Za pripravo *anisa* se lahko uporabljajo samo naravne aromatične snovi in pripravki, kakor je opredeljeno v členih 1(2)(b)(i) in 1(2)(c) Direktive 88/388/EGS.

29. Destilirani *anis*

- (a) Destilirani *anis* je *anis*, ki vsebuje alkohol, destilirani v prisotnosti semen iz kategorije 28(a), oziroma mastike in drugih aromatičnih semen, rastlin ali sadja pri geografskih označbah, če tak alkohol predstavlja vsaj 20 % vsebnosti alkohola destiliranega *anisa*.
- (b) Najmanjši volumenski delež alkohola v destiliranem *anisu* je 35 %.
- (c) Za pripravo destiliranega *anisa* se lahko uporabljajo samo naravne aromatične snovi in pripravki, kakor je opredeljeno v členih 1(2)(b)(i) in 1(2)(c) Direktive 88/388/EGS.

[...]“

- 11 V skladu s členom 15(2) navedene uredbe so geografske označbe žganih pijač registrirane v Prilogi III k navedeni uredbi. V točkah 6 in 29 te priloge je določeno:

„Kategorija proizvoda	Geografska označba	Država porekla (natančno geografsko poreklo je opisano v tehnični dokumentaciji)
6. Žganje iz grozdnih tropin		
	<i>Marc de Champagne/Eau-de-vie de marc de Champagne</i>	Francija
	[...]	[...]
	<i>Aguardente Bagaceira Bairrada</i>	Portugalska
	[...]	[...]
	<i>Orujo de Galicia</i>	Španija
	<i>Grappa</i>	Italija
	[...]	[...]
	<i>Τσικουδιά/Tsikoudia</i>	Grčija
	<i>Τσικουδιά Κρήτης/Tsikoudia s Krete</i>	Grčija
	<i>Τσίπουρο/Tsipouro</i>	Grčija
	<i>Τσίπουρο Μακεδονίας/Tsipouro iz Makedonije</i>	Grčija
	<i>Τσίπουρο Θεσσαλίας/Tsipouro iz Tesalije</i>	Grčija
	<i>Τσίπουρο Τυρνάβου/Tsipouro iz Tirnavosa</i>	Grčija
	<i>Eau-de-vie de marc de marque nationale luxembourgeoise</i>	Luksemburg
	<i>Ζιβανία/Τζιβανία/Ζιβάνα/Zivania</i>	Ciper
	<i>Törkölypálinka</i>	Madžarska
[...]		
29. Destilirani Anís		
	<i>Ouzo/Ούζο</i>	Grčija, Ciper
	<i>Ούζο Μυτιλήνης/Ouzo iz Mitilene</i>	Grčija
	<i>Ούζο Πλωμαρίου/Ouzo iz Plomarija</i>	Grčija
	<i>Ούζο Καλαμάτας/Ouzo iz Kalamate</i>	Grčija
	<i>Ούζο Θράκης/Ouzo iz Trakije</i>	Grčija
	<i>Ούζο Μακεδονίας/Ouzo iz Makedonije</i>	Grčija“

12 Člen 3(1), prvi pododstavek, Direktive 92/84 določa:

„Od 1. januarja 1993 znaša minimalna trošarinska stopnja za alkohol [...] 550 [EUR] na hektoliter čistega alkohola.“

Grško pravo

13 Člen 4(3)(b) zakona 3845/2010 (FEK A'65/6.5.2010) določa:

„Trošarina za etilni alkohol se za etilni alkohol, namenjen proizvodnji alkoholne pijače *ouzo*, in etilni alkohol, vsebovan v alkoholnih pijačah *tsipouro* in *tsikoudia*, uporabi po stopnji, ki je za petdeset odstotkov (50 %) nižja od veljavne standardne stopnje. Ta znižana stopnja se določi na tisoč dvesto petindvajset (1225) EUR na hektoliter dehidriranega etilnega alkohola.“

14 Člen 82 zakona 2960/2001 (FEK A'265/22.11.2001), kakor je bil spremenjen z zakonom 2969/2001 (FEK A'281/18.12.2001), naslovljen „Obdavčenje alkoholnih pijač *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedenih v ‚priložnostnih žganjarnah‘ iz prve kategorije“, določa:

„1. *Tsipouro* in *tsikoudia*, izdelana iz žganja iz grozdnih tropin in drugih snovi, ki so jih odobrile male (priložnostne) žganjarne v skladu s členom 7(E) zakona 2969/2001, se pavšalno obdavčita z devetindvajset centi (0,59) EUR na kilogram končnega izdelka.

2. Davek se plača ob izdaji dovoljenja za destiliranje na podlagi prejemnikove izjave o količini grozdnih tropin ali drugih dovoljenih snovi, ki jih namerava uporabiti, in o količini alkoholnih pijač *tsipouro* ali *tsikoudia*, ki jo bo proizvedel.

3. Zgoraj navedeni proizvod se sprosti v porabo brez krajevnih ali časovnih omejitev z izdajo davčnih dokumentov, določenih z zakonom.“

15 Člen 7(E), točke 1, 3 in 8, zakona 2969/2001 določa:

„1. Vinogradniki in proizvajalci drugih snovi iz odstavka 2 imajo dovoljenje za destilacijo surovin, ki jih proizvedejo [...], za obdobje dveh mesecev, ki ga med 1. avgustom vsakega leta in 31. julijem naslednjega leta za vsako občino, občinsko enoto ali krajevno skupnost določi vodja zadevne carinske regije. [...]

[...]

3. Za destilacijo se zahteva dovoljenje, ki ga izda carinski urad, na območju katerega je nameščen aparat za destiliranje. To obdobje lahko za vsakega proizvajalca obsega največ osem enot po 24 ur, ki so lahko zaporedne ali ločene, in je odvisno od količine surovin, namenjene destilaciji. [...]

[...]

8. Končni izdelek sprostijo v porabo proizvajalci ali kupci z davčnimi dokumenti, določenimi v zakoniku o poslovnih knjigah in evidencah, in sicer po kosih v steklenicah brez kakršne koli standardizirane oblike. Če proizvajalec sam trži proizvod, mu mora priložiti dovoljenje za destilacijo in potrdilo o plačilu trošarine.“

Predhodni postopek

- 16 Komisija je prejela pritožbo v zvezi s trošarinskimi stopnjami, ki se v skladu z grško zakonodajo uporabljajo za alkoholne pijače, imenovane *tsipouro* in *tsikoudia*. Komisija je po pregledu pritožbe Helenski republiki 28. oktobra 2011 poslala uradni opomin, v katerem je navedla, da ni izpolnila svojih obveznosti iz direktiv 92/83 in 92/84 ter člena 110 PDEU.
- 17 Helenska republika je odgovorila z dopisom z dne 11. aprila 2012, s katerim je Komisijo med drugim obvestila, da namerava spremeniti nacionalno zakonodajo o malih žganjarnah.
- 18 Ker ni bilo na voljo informacij o napovedanih zakonodajnih spremembah, kot je bilo zahtevano v dopisu Helenski republiki z dne 20. junija 2012, je Komisija 27. septembra 2013 poslala dodaten uradni opomin, na katerega je Helenska republika odgovorila 11. aprila 2014.
- 19 Ker Komisija ni bila zadovoljna z odgovorom Helenske republike, je 25. septembra 2015 tej državi članici poslala obrazloženo mnenje, v katerem je vztrajala pri očitkih, ki jih je izrazila v uradnem opominu in dodatnem uradnem opominu. To državo članico je pozvala, naj v dveh mesecih od vročitve obrazloženega mnenja sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev z njim.
- 20 Helenska republika je v odgovoru z dne 21. januarja 2016 navedla, da namerava spremeniti obstoječo nacionalno zakonodajo, prvič, z razširitvijo trošarinske stopnje za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, ki je za 50 % nižja od standardne nacionalne stopnje, na drugo žganje iz grozdnih tropin iz drugih držav članic, in drugič, z uporabo te za 50 % znižane trošarinske stopnje za proizvodnjo alkoholnih pijač *tsipouro* in *tsikoudia* v malih žganjarnah, pri čemer bo proizvodnja omejena na 120 kilogramov na leto na proizvajalca in bo s prepovedjo vsakršne prodaje izključno namenjena zasebni porabi.
- 21 Komisija je 11. februarja 2016 Helensko republiko obvestila, da ta zakonodajni predlog ne izpolnjuje obveznosti iz direktiv 92/83 in 92/84 ter člena 110 PDEU.
- 22 Ker Komisija od Helenske republike ni prejela nobenih nadaljnjih informacij, je Komisija vložila to tožbo.

Tožba

- 23 Komisija v utemeljitev tožbe navaja dva razloga, ki se nanašata, prvi na kršitev členov 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 23(2) te direktive ter člena 110 PDEU, drugi pa na kršitev členov 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 22(1) te direktive in členom 3(1) Direktive 92/84 ter člena 110 PDEU.

Prvi tožbeni razlog: kršitev členov 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 23(2) te direktive ter člena 110 PDEU

Trditve strank

- 24 Prvi tožbeni razlog Komisije ima dva dela.
- 25 Komisija v prvem delu tega tožbenega razloga trdi, da grška zakonodaja o trošarinah, ki se uporablja za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v podjetjih za destilacijo, tako imenovanih „sistematičnih žganjarnah“, ni v skladu s členoma 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 23(2) te direktive.

- 26 Komisija v zvezi s tem trdi, da bi morala Helenska republika v skladu s členoma 19 in 21 Direktive 92/83 za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia* uporabiti standardno trošarinsko stopnjo, ne pa za 50 % nižjo stopnjo od te stopnje. Kakršna koli izjema od tega načela naj bi bila dopustna le, če je s pravom Unije izrecno dovoljena. Člen 23 navedene direktive pa naj bi izjeme dopuščal le v zvezi z dvema izdelkoma, med katerima ni alkoholnih pijač *tsipouro* in *tsikoudia*.
- 27 Možnost široke razlage člena 23 Direktive 92/83, ki je določba o odstopanju, naj bi bila izključena. V skladu z Uredbo št. 1576/89, ki jo je nadomestila Uredba št. 110/2008, naj bi alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia* spadali v kategorijo žganih pijač, ki je povsem različna od kategorije, v katero spada alkoholna pijača *ouzo* iz člena 23(2) Direktive 92/83. Če je Helenska republika prepričana, da bi morali biti alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia* tako kot alkoholna pijača *ouzo* zaradi podobnosti zadevnih proizvodov vključeni v izjemo, uvedeno s členom 23 te direktive, bi morala začeti za to potrebne postopke na zakonski ravni.
- 28 Poleg tega Komisija v zvezi s tem ugotavlja, da v skladu s sodno prakso Sodišča namen zakonodajalca Unije ni bil, da se državam članicam dopusti diskrecija, da uvedejo ureditev, ki odstopa od te iz Direktive 92/83 (sodba z dne 10. aprila 2014, Komisija/Madžarska, C-115/13, neobjavljena, EU:C:2014:253, točka 35).
- 29 Komisija v drugem delu prvega tožbenega razloga Helenski republiki očita, da ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 110, prvi odstavek, PDEU in člena 110, drugi odstavek, PDEU.
- 30 Komisija v zvezi s členom 110, prvi odstavek, PDEU, ki določa, da „[n]obena država članica ne uvaja, neposredno ali posredno, [...] davkov na izdelke drugih držav članic, ki bi bili višji od davkov, uvedenih neposredno ali posredno na enakovrstne domače izdelke“, trdi, da je treba pojem enakovrednosti razlagati široko.
- 31 Komisija v zvezi s tem trdi, da je treba pri presoji enakovrednosti obeh izdelkov preučiti zlasti njune objektivne značilnosti. Značilnosti, navedene v Prilogi II, točka 6, k Uredbi št. 110/2008, ki se nanašajo na žganje iz grozdnih tropin ali grozdni tropinovec, pa naj bi bile take, da naj bi jim ustrezali tudi alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*. Ta dva izdelka naj bi bila torej enakovrstna vsaj vsem uvoženim žganim pijačam, ki spadajo v kategorijo „žganje iz grozdnih tropin ali grozdni tropinovec“ v smislu Uredbe št. 110/2008.
- 32 Komisija v zvezi s tem pojasnjuje, da po njenem mnenju tega, kako se neka pijača sprosti v porabo, ni mogoče šteti za merilo razlikovanja med dvema pijačama, saj so navade potrošnikov različne in zato niso primerne, da bi se štele za nespremenljivo merilo.
- 33 Komisija v zvezi s členom 110, drugi odstavek, PDEU, v skladu s katerim „nobena država članica ne uvaja takšnih notranjih davkov na izdelke drugih držav članic, s katerimi bi posredno zaščitila druge izdelke“, meni, da ta določba prepoveduje vsako obliko posrednega davčnega protekcionalizma v primeru uvoženih izdelkov, ki so – čeprav niso podobni domačim izdelkom – z nekaterimi od njih vseeno v konkurenci, tudi delni, posredni ali potencialni.
- 34 Komisija v zvezi s tem poudarja, da sta lahko alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia* v konkurenčnem odnosu z žganimi pijačami, kot so viski, gin in vodka.
- 35 Komisija nazadnje trdi, da se je po njenem mnenju prodaja žganih pijač, uvoženih v Grčijo, od leta 2010 v primerjavi s prodajo doma proizvedenih žganih pijač zmanjšala, kar naj bi dokazovalo zaščitni učinek grške zakonodaje o trošarinah, na katero se nanaša ta tožba.
- 36 Prvič, Helenska republika v zvezi s trditvijo Komisije, da grška zakonodaja o trošarinah, ki se uporablja za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v podjetjih za destilacijo, imenovanih „sistematične žganjarne“, ni v skladu s členoma 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 23(2) te direktive,

priznava, da spadajo alkoholna pijača *ouzo* in alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia* v skladu z Uredbo št. 110/2008 v različni kategoriji alkoholnih pijač, in sicer *ouzo* v kategorijo „destilirani Anis“, *tsipouro* in *tsikoudia* pa v kategorijo „žganje iz grozdnih tropin ali grozdnih tropinovec“.

- 37 Vendar po mnenju Helenske republike to ne pomeni nujno, da imajo navedene žgane pijače drugačne značilnosti in lastnosti. Zato bi lahko bila uporaba enake, za 50 % znižane, trošarinske stopnje za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia* ter za alkoholno pijačo *ouzo* utemeljena na členu 23(2) Direktive 92/83, tudi če je treba zadnjenavedeno določbo razlagati ozko.
- 38 Helenska republika v podporo svojemu pristopu trdi, da je treba člen 23(2) Direktive 92/83 razlagati ob upoštevanju zahtev iz pravnih norm, ki so hierarhično višje, v tem primeru tistih iz člena 110 PDEU. Namen te določbe primarne zakonodaje je namreč prepovedati vsakršno davčno diskriminacijo.
- 39 Helenska republika z zavračanjem trditve Komisije, da je namen člena 110 PDEU zaščititi izdelke iz drugih držav članic, pri čemer pa je izdelek, na katerega se ta država članica sklicuje pri preučitvi člena 23(2) Direktive 92/83, doma proizvedena alkoholna pijača *ouzo*, zavrača tudi očitek Komisije, da ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 110 PDEU.
- 40 Drugič, Helenska republika tako trdi, da se z zadevno grško zakonodajo o trošarinah ne krši člen 110, prvi odstavek, PDEU, ki državam članicam prepoveduje, da na izdelke iz drugih držav članic uvedejo davke, ki bi bili višji od davkov na enakovrstne domače izdelke. Ta država članica namreč meni, da se alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, aromatizirani ali nearomatizirani, razlikujeta od drugih uvoženih žganih pijač, kot so viski, gin ali vodka, pa tudi *grappa* ali *zivania* in na splošno žganih pijač iz kategorije žganj iz grozdnih tropin.
- 41 Helenska republika v teh okoliščinah trdi, da so pogoji iz Priloge II, točka 6, k Uredbi št. 110/2008, ki jih mora izpolnjevati žganje iz grozdnih tropin, zelo splošni in ne opisujejo bistvenih kakovostnih značilnosti izdelka. Tako naj se med drugim ne bi upoštevale uporabljene surovine, to so tropine, in uporabljena destilacijska metoda, ki imata odločilen vpliv na organoleptične značilnosti pridobljenega žganja.
- 42 Tretjič, Helenska republika v okviru člena 110, drugi odstavek, PDEU, ki državam članicam prepoveduje uvedbo takšnih notranjih davkov na izdelke drugih držav članic, s katerimi bi posredno zaščitile druge izdelke, izpodbija tudi obstoj konkurenčnega razmerja med alkoholnima pijačama *tsipouro* in *tsikoudia* na eni strani ter drugimi žganimi pijačami, kot so viski, gin ali vodka, ter žganimi pijačami, ki spadajo v kategorijo žganj iz grozdnih tropin, na drugi.
- 43 Helenska republika v tem okviru nazadnje zavrača trditve Komisije v zvezi z zmanjšanjem potrošnje uvoženih žganih pijač. V zvezi s tem poudarja, da je obdobje med letoma 2010 in 2012 zaznamovalo obdobje krize in se zato ne more upoštevati pri pridobivanju dokončnih in zanesljivih ugotovitev o porabi različnih kategorij žganih pijač. Zato naj zaščitni učinek grške davčne zakonodaje v korist alkoholnih pijač *tsipouro* in *tsikoudia*, ki ga zatrjuje Komisija, ne bi bil dokazan.

Presoja Sodišča

- 44 Najprej je treba ugotoviti, da če je bilo neko vprašanje predmet izčrpne uskladitve na ravni Unije, je treba vse z njim povezane nacionalne ukrepe presojati glede na določbe tega uskladitvenega ukrepa in ne glede na določbe Pogodbe DEU (glej v tem smislu sodbi z dne 14. marca 2013, Komisija/Francija, C-216/11, EU:C:2013:162, točka 27 in navedena sodna praksa, in z dne 10. aprila 2014, Komisija/Madžarska, C-115/13, neobjavljena, EU:C:2014:253, točka 38).

- 45 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so bile z Direktivo 92/83 izčrpno usklajene strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače v Uniji. Države članice tako na podlagi Direktive 92/84 v skladu s členoma 19 in 21 te direktive načeloma določijo enako trošarinsko stopnjo za vse proizvode, ki se obdavčijo s trošarino za etilni alkohol, izjeme, na podlagi katerih lahko države članice navedeno stopnjo pod nekaterimi pogoji določijo na nižji ravni od najnižje stopnje, pa so natančno navedene v členih 22 in 23 Direktive 92/83 (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2014, Komisija/Madžarska, C-115/13, neobjavljena, EU:C:2014:253, točki 38 in 39).
- 46 Iz tega sledi, da se mora Sodišče pri presoji očitkov, ki jih je podala Komisija, omejiti na razlago direktiv 92/83 in 92/84.
- 47 V obravnavani zadevi se v skladu z zadevno nacionalno zakonodajo za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, ki ju proizvedejo podjetja za destilacijo, imenovana „sistematične žganjarne“, uporablja trošarinska stopnja, ki je za 50 % nižja od standardne nacionalne stopnje, za alkoholne pijače, ki so uvožene iz drugih držav članic, pa velja standardna trošarinska stopnja.
- 48 V zvezi z izjemo od načela, da se za vse izdelke, ki se obdavčijo s trošarino za etilni alkohol, določi enaka trošarinska stopnja iz člena 23 Direktive 92/83, ki izhaja iz členov 19 in 21 navedene direktive, je treba ugotoviti, da se ta določba o odstopanju, kar zadeva Helensko republiko, nedvoumno nanaša le na „janežovo žgano pijačo“, in sicer *ouzo*.
- 49 Člen 23(2) navedene direktive je treba kot določbo o odstopanju, s katero se določa izjema od splošnega načela določitve trošarinskih stopenj, razlagati ozko.
- 50 Sodišče je v zvezi s posebnimi izvzetji ali znižanji trošarinskih stopenj iz Direktive 92/83 za nekatere kategorije pijač namreč že razsodilo, da namen zakonodajalca Unije – ob upoštevanju ciljev te direktive in sedemnajste uvodne izjave, ki se nanaša na prepoved izkrivljanja konkurence na notranjem trgu – ni bil, da se državam članicam dopusti diskrecija, da uvedejo ureditev, ki odstopa od te iz Direktive 92/83 (sodba z dne 10. aprila 2014, Komisija/Madžarska, C-115/13, neobjavljena, EU:C:2014:253, točka 35).
- 51 Čeprav iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba člena 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 23(2) te direktive razlagati tako, da je treba alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia* – glede na to, da v skladu s trenutno veljavno zakonodajo Unije ne spadata med izdelke, za katere velja ureditev odstopanja iz člena 23(2) te direktive – obdavčiti z enako trošarinsko stopnjo kot vse izdelke iz etilnega alkohola, ki spadajo na področje uporabe te direktive, je treba vseeno preveriti, ali je mogoče to razlago omajati s presojo navedenih določb ob upoštevanju člena 110 PDEU. Helenska republika namreč trdi, da bi bilo treba člen 23(2) Direktive 92/83 v skladu s tem pristopom razlagati široko ter alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia* vključiti v njegovo področje uporabe.
- 52 V zvezi s tem je treba spomniti, da je cilj člena 110 PDEU v skladu z ustaljeno sodno prakso ta, da se zagotovi prosti pretok blaga med državami članicami v običajnih pogojih konkurence. Zato se želi s tem členom odpraviti vse oblike zaščite, ki bi lahko izvirale iz uporabe notranjih davkov, ki so diskriminatorni do izdelkov iz drugih držav članic (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 53 V tem okviru je Sodišče razsodilo, da je namen člena 110, prvi odstavek, PDEU zagotoviti popolno nevtralnost notranjih davkov z vidika konkurence med izdelki, ki so že na nacionalnem trgu, in uvoženimi izdelki (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, točka 35 in navedena sodna praksa).

- 54 Iz besedila člena 110 PDEU torej jasno izhaja, da se načelo davčne nevtralnosti, na katerega se sklicuje Helenska republika, nanaša le na enako obravnavo domačih in uvoženih izdelkov. Vendar so izdelki, na katere se Helenska republika sklicuje v okviru člena 23(2) Direktive 92/83, to so alkoholne pijače *ouzo*, *tsipouro* in *tsikoudia*, izdelki domače proizvodnje.
- 55 Ob upoštevanju navedenega je treba spomniti, da čeprav je Sodišče priznalo, da lahko načelo davčne nevtralnosti v drugačnih okoliščinah pomeni načelo enakega obravnavanja (glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 61 in navedena sodna praksa), je pojasnilo tudi, da na podlagi načela davčne nevtralnosti še ni mogoče razširiti področja uporabe neke izjeme. To načelo namreč prav tako ni pravilo iz primarne zakonodaje, ampak razlagalno načelo, ki ga je treba uporabiti skupaj z načelom, v skladu s katerim je treba oprostitve razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 19. julija 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, točka 45).
- 56 Člen 23(2) Direktive 92/83 pa je, kot je navedeno v točki 48 te sodbe, določba o odstopanju, ki je jasna in natančna.
- 57 Pristop Helenske republike, v skladu s katerim naj bi bilo treba to določbo ob upoštevanju člena 110 PDEU razlagati široko in vanj vključiti tudi alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, je zato treba zavrnilo.
- 58 V teh okoliščinah je treba prvemu tožbenemu razlogu ugoditi.

Drugi tožbeni razlog: kršitev členov 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 22(1) te direktive in členom 3(1) Direktive 92/84 ter člena 110 PDEU

Trditve strank

- 59 Drugi tožbeni razlog Komisije ima dva dela.
- 60 Komisija v prvem delu tega tožbenega razloga trdi, da grška zakonodaja o trošarinah, ki se uporablja za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v malih, tako imenovanih „priložnostnih“ žganjarnah, ni združljiva s členoma 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 22(1) te direktive in členom 3(1) Direktive 92/84.
- 61 Komisija v zvezi s tem opozarja, da je Helenska republika v skladu s členoma 19 in 21 Direktive 92/83 načeloma dolžna uporabiti enako trošarinsko stopnjo, določeno na podlagi Direktive 92/84, za vse izdelke, ki se obdavčijo s trošarino za etilni alkohol. Države članice lahko le izjemoma in v mejah, določenih v členu 22 te direktive, uporabijo nižje trošarinske stopnje za navedeni alkohol, če je ta proizveden v malih žganjarnah.
- 62 Komisija trdi, da sta alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v malih žganjarnah, v skladu z zadevno grško zakonodajo o trošarinah obdavčeni z 0,59 EUR na kilogram oziroma 59 EUR na hektoliter. Ta obdavčitev pa naj bi bila znatno nižja od 50 % znižanja, ki je dovoljeno s členom 22(1) Direktive 92/83, glede na najnižjo standardno trošarinsko stopnjo, ki je v skladu s členom 3(1) Direktive 92/84 določena na 550 EUR na hektoliter čistega alkohola.
- 63 Komisija trdi tudi, da navedena grška zakonodaja za male, tako imenovane „priložnostne“ žganjarne, ne določa zgornje meje proizvodnje, ki bi bila v okviru omejitev iz člena 22(1) Direktive 92/83, v obravnavanem primeru bi bila to proizvodnja manj kot 10 hektolitrov čistega alkohola na leto.

- 64 Komisija v drugem delu drugega tožbenega razloga Helenski republiki očita, da – glede njene zakonodaje o trošarinah, ki se uporablja za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v malih, tako imenovanih „priložnostnih“ žganjarnah – ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 110, prvi odstavek, PDEU in obveznosti iz člena 110, drugi odstavek, PDEU. Komisija se v zvezi s tem sklicuje na svoje trditve iz točk od 29 do 35 te sodbe.
- 65 Helenska republika ugotavlja, da male, tako imenovane „priložnostne“ žganjarne alkoholnih pijač *tsipouro* in *tsikoudia* delujejo v posebnem nacionalnem okviru, ki upošteva dolgotrajno tradicionalno prakso. Prodaja alkoholnih pijač *tsipouro* in *tsikoudia*, ki se proizvajata v zelo enostavnih napravah, naj bi se opravljala samo po kosu med posamezniki in naj ne bi bila nikdar predmet transakcij znotraj Unije.
- 66 Uporabljeni davek, ki je enkraten in pavšalen, kot je določeno v členu 22(4) Direktive 92/83, naj bi bil simboličen, saj je njegov cilj zlasti nadzorovati skladnost z zelo strogim okvirom, v katerem morajo delovati male, tako imenovane „priložnostne“ žganjarne.
- 67 Helenska republika se v tem okviru sklicuje tudi na zapisnik Ekonomsko-finančnega sveta z dne 19. oktobra 1992, iz katerega izhaja, da lahko države članice, ki proizvodnjo majhnih količin alkohola, namenjenega za zasebno porabo, tradicionalno izvzemajo iz obdavčitve, te izjeme še naprej uporabljajo.

Presoja Sodišča

- 68 Kot je bilo navedeno v točki 45 te sodbe, so strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače v Uniji usklajene, in sicer zlasti glede pogojev, pod katerimi lahko države članice določijo trošarinsko stopnjo, ki je nižja od najnižje stopnje. Zato je treba drugi tožbeni razlog preizkusiti le ob upoštevanju določb direktiv 92/83 in 92/84, ki so bile navedene v njegovem prvem delu.
- 69 Komisija trdi, da grška zakonodaja o trošarinah za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v malih, tako imenovanih „priložnostnih“ žganjarnah, določa davek 59 EUR na hektoliter, kar je znatno manj od 50 % znižanja, ki je dovoljeno s členom 22(1) Direktive 92/83, glede na najnižjo standardno trošarinsko stopnjo, ki je s členom 3(1) Direktive 92/84 določena na 550 EUR na hektoliter čistega alkohola.
- 70 V zvezi s temi trditvami je treba najprej spomniti, da ni sporno, da najnižje trošarinske stopnje za etilni alkohol, določene v členih 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 3 Direktive 92/84, za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v malih, tako imenovanih „priložnostnih“ žganjarnah, v grški zakonodaji o trošarinah niso spoštovane.
- 71 Dalje je treba ugotoviti, da Direktiva 92/83 sicer določa posebne izjeme ali znižanja trošarinskih stopenj za nekatere kategorije pijač ali nekatere države članice. Vendar je treba – ob upoštevanju ciljev te direktive in njene sedemnajste uvodne izjave, v kateri je opozorjeno, da morebitna obdavčitev po nižjih stopnjah ne sme povzročiti izkrivljanja konkurence na notranjem trgu – ugotoviti, da namen zakonodajalca Unije ni bil, da se državam članicam dopusti diskrecija, da uvedejo ureditev, ki odstopa od te iz Direktive 92/83.
- 72 V zvezi z učinki oprostitve majhnih količin etilnega alkohola na notranjem trgu v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča tako velja, da kadar je neko vprašanje usklajeno na ravni Unije, je treba vsak nacionalni ukrep v zvezi s tem vprašanjem presojati glede na določbe tega usklajevalnega ukrepa (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2014, Komisija/Madžarska, C-115/13, neobjavljena, EU:C:2014:253, točka 38 in navedena sodna praksa).

- 73 V tem okviru direktivi 92/83 in 92/84 določata najnižje trošarinske stopnje za etilni alkohol, pri čemer uporaba teh trošarinskih stopenj ni pogojena z učinkom, ki bi ga lahko imeli njegova proizvodnja in zasebna poraba na trg. Zato je trditev Helenske republike, da prodaja alkoholnih pijač *tsipouro* in *tsikoudia* med posamezniki ni bila nikdar predmet transakcij znotraj Unije, brezpredmetna.
- 74 Nazadnje, glede trditev Helenske republike, da delujejo male, tako imenovane „priložnostne“ žganjarne alkoholnih pijač *tsipouro* in *tsikoudia* v posebnem nacionalnem okviru, ki upošteva dolgotrajno tradicionalno prakso, je treba poudariti, da čeprav je v šestnajsti uvodni izjavi Direktive 92/83 navedeno, da se državam članicam lahko dovoli, da nekatere izdelke regionalnega ali tradicionalnega značaja obdavčijo z nižjimi stopnjami ali jih oprostijo plačila trošarine, to še ne pomeni, da lahko nacionalna tradicija te države članice odveže obveznosti, ki jih imajo na podlagi prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2014, Komisija/Madžarska, C-115/13, neobjavljena, EU:C:2014:253, točka 44 in navedena sodna praksa).
- 75 Zaradi popolnosti je treba pojasniti, da z izjavo iz zapisnika Ekonomsko-finančnega sveta ni mogoče omajati analize iz točk od 71 do 74 te sodbe. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da izjav v fazi pripravljalnih del, ki vodijo k sprejetju direktive, ni mogoče upoštevati pri njeni razlagi, če njihova vsebina nikakor ni izražena v zadevnih določbah in da zato nimajo nikakršnega pravnega pomena (sodba z dne 10. aprila 2014, Komisija/Madžarska, C-115/13, neobjavljena, EU:C:2014:253, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 76 Iz navedenega sledi, da Helenska republika s sprejetjem in uporabo zakonodaje, ki določa, da se v skladu z v njej določenimi pogoji proizvodnja alkoholnih pijač *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedenih v malih, tako imenovanih „priložnostnih“ žganjarnah, obdavči s trošarinsko stopnjo v višini 59 EUR na hektoliter, ni izpolnila svojih obveznosti, ki jih ima na podlagi členov 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 22(1) te direktive in členom 3(1) Direktive 92/84.
- 77 Iz navedenega izhaja, da je treba drugemu tožbenemu razlogu ugoditi.
- 78 Na podlagi vsega navedenega je treba ugotoviti, da Helenska republika ni izpolnila svojih obveznosti, ki jih ima:
- na podlagi členov 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 23(2) te direktive, ker je sprejela in ohranila v veljavi zakonodajo, v skladu s katero se za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v podjetjih za destilacijo, tako imenovanih „sistematičnih žganjarnah“, uporablja 50 % nižja trošarinska stopnja od standardne nacionalne stopnje, in
 - na podlagi členov 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 22(1) te direktive in členom 3(1) Direktive 92/84, ker je sprejela in ohranila v veljavi zakonodajo, v skladu s katero se pod v njej določenimi pogoji za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v malih, tako imenovanih „priložnostnih“ žganjarnah, uporablja močno znižana trošarinska stopnja.

Stroški

- 79 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker je Komisija predlagala, naj se Helenski republiki naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. Helenska republika ni izpolnila obveznosti, ki jih ima:

- na podlagi členov 19 in 21 Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače v povezavi s členom 23(2) te direktive, ker je sprejela in ohranila v veljavi zakonodajo, v skladu s katero se za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v podjetjih za destilacijo, tako imenovanih „sistematičnih žganjarnah“, uporablja 50 % nižja trošarinska stopnja od standardne nacionalne stopnje, in
- na podlagi členov 19 in 21 Direktive 92/83 v povezavi s členom 22(1) te direktive in členom 3(1) Direktive Sveta 92/84/EGS z dne 19. oktobra 1992 o približevanju trošarinskih stopenj za alkohol in alkoholne pijače, ker je sprejela in ohranila v veljavi zakonodajo, v skladu s katero se pod v njej določenimi pogoji za alkoholni pijači *tsipouro* in *tsikoudia*, proizvedeni v malih, tako imenovanih „priložnostnih“ žganjarnah, uporablja močno znižana trošarinska stopnja.

2. Helenski republiki se naloži plačilo stroškov.

Podpisi