



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

A. COLLINS

представено на 14 юли 2022 година¹

Дело C-332/21

Quadrant Amroq Beverages SRL

срещу

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния)

„Преюдициално запитване — Акцизи — Директива 92/83/ЕИО — Член 27, параграф 1, буква д) — Етилов алкохол — Случаи на освобождаване — Производство на ароматизанти за приготвяне на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание в обемно изражение не повече от 1,2 % vol — Признаване от държавата членка по местоназначение на освобождаване, разрешено от държавата членка на производство — Условия, налагани от държавата членка по местоназначение“

I. Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване, отправено от Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния), възниква в рамките на производство по жалба на Quadrant Amroq Beverages SRL (наричано по-нататък „жалбоподателят“), с която се иска отмяна на решенията на Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Национална агенция „Данъчната администрация — Генерална дирекция „Големи данъкоплатци“, Румъния), с които се отхвърлят исканията на жалбоподателя за връщане на акцизи, платени на основание на националното законодателство за транспониране на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83².

2. Жалбоподателят закупува ароматизанти от установен в Ирландия производител, предназначени за приготвянето на безалкохолни напитки в Румъния. Жалбоподателят е бил наясно, че етиловият алкохол, използван за производството на ароматизантите, е бил освободен за потребление в Ирландия и е бил освободен от акциз на основание на ирландското законодателство за транспониране на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83. С тази разпоредба от правото на Съюза се освобождава от акциз

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² Директива на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316, 1992 г., стр. 21; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 152 и поправка в ОВ L 60, 2015 г., стр. 70).

етиловият алкохол, „когато се [използва] за производството на [...] безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol“. Ирландия освобождава етиловия алкохол, предназначен или вече използван за целите на производството на такива ароматизанти. Румъния освобождава само етиловия алкохол, предназначен за използване в производството на ароматизанти.

3. Настоящото заключение се отнася до обхвата на освобождаването, предоставено от член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, до обстоятелствата, при които държава членка на местоназначение трябва да признае освобождаване, разрешено от друга държава членка по силата на тази разпоредба, и до степента, в която държава членка, към която са изпратени стоките, може да наложи процесуални изисквания на операторите, които са се ползвали от това освобождаване.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

1. Директива 92/83

4. Директива 92/83/ЕИО съдържа разпоредби за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки.

5. Съгласно член 19, параграф 1 от Директива 92/83 държавите членки облагат с акциз етиловия алкохол в съответствие със същата директива.

6. Първото тире на член 20 от Директива 92/83 определя етиловия алкохол като:

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

[...]“.

7. Съгласно член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83:

„При условия, определени от тях и целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такава освобождаване от акциз и да се предотврати всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба, държавите членки освобождават продуктите, обхванати от настоящата директива, от облагане с хармонизирания акциз:

[...]

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

2. Директива 2008/118

8. Член 7, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО³ гласи:

„Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка“.

9. Член 7, параграф 2 от Директива 2008/118 определя „освобождаване за потребление“ по следния начин:

- „а) извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз;
- б) държане на акцизни стоки извън режим отложено плащане на акциз, когато не е начислен акциз съгласно приложимите разпоредби на правото на Общността и националното законодателство;
- в) производство на акцизни стоки, включително нередовно производство, извън режим отложено плащане на акциз;
- г) внасяне на акцизни стоки, включително нередовно внасяне, освен ако веднага след внасянето акцизните стоки не са поставени под режим отложено плащане на акциз“.

Б. Румънското право

10. В писменото становище на Комисията са посочени следните разпоредби от румънското право.

11. Член 206⁵⁸ от Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 от 22 декември 2003 г. за Данъчния кодекс)⁴, в сила до 31 декември 2015 г., чийто текст е възпроизведен в член 397, параграф 1⁵ от Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal (Закон № 227 от 8 септември 2015 г. за Данъчния кодекс), приложим от 2016 г.⁶ (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), гласи:

„1) Етиловият алкохол и другите алкохолни продукти, посочени в член 206², буква а), са освободени от акциз, когато:

[...]

а) се използват за производството на хранителни ароматизанти за приготвяне на хранителни продукти и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol; [...]“.

³ Директива на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).

⁴ Monitorul Oficial al României, част I, бр. 927 от 23 декември 2003 г.

⁵ Тези разпоредби са посочени в преписката по делото пред националната юрисдикция.

⁶ Monitorul Oficial al României, част I, бр. 688 от 10 септември 2015 г.

12. Подробните правила за прилагане на член 206⁵⁸ [от Данъчния кодекс] предвиждат следното:

„[...]

13) Във всички случаи, посочени в член 206,⁵⁸ параграф 1 от Данъчния кодекс, освобождаване от акциз се предоставя само на ползвателя, при условие че доставката е извършена директно от данъчен склад.

14) Когато при условията на придобиване в рамките на Общността ползвателят закупува етилов алкохол с цел да го използва за целите, посочени в член 206⁵⁸, параграф 1, букви b)–i) от Данъчния кодекс, този ползвател освен това трябва да има качеството и на регистриран получател.

[...]

16) Освобождаване се предоставя пряко:

a) в случаите, посочени в член 206⁵⁹, параграф 1, букви d), f), g) и h) от Данъчния кодекс;

b) в случаите, посочени в член 206,⁵⁸ параграф 1, букви a), b), c) и e) от Данъчния кодекс, по отношение на лицензирани складодържатели, действащи в рамките на цялостна система. „Цялостна система“ означава използването на етилов алкохол и други алкохолни продукти от складодържател за производството на крайни продукти, предназначени за консумация във вида, в който са, без да подлежат на каквито и да е последващи промени. [...].

17) Във всички случаи на пряко освобождаване то се предоставя въз основа на предоставяне на разрешение на крайния потребител. Такова разрешение се издава на всички ползватели, които закупуват стоки, освободени от акциз.

[...]

34) Във всички случаи на пряко освобождаване доставната цена на стоките не включва акциза и при тяхното движение стоките се придружават от хартиено копие на електронния административен документ, посочен в параграф 91.

[...]

37) В случаите, посочени в член 206⁵⁸, параграф 1, букви a), b), c), e) и i) от Данъчния кодекс, освобождаването се предоставя косвено. Доставната цена на стоките включва акциза, като впоследствие икономическите оператори, които са ползватели, могат да поискат обезщетение или връщане на акциза по реда на [Codul de procedură fiscală (Данъчнопроцесуалния кодекс)].

38) За целите на възстановяването на акцизите ползвателят подава ежемесечно до териториалния данъчен орган, не по-късно от двадесет и пето число от месеца, следващ месеца, за който се иска възстановяване, заявление за възстановяване на акцизи, придружено от:

- a) копие от фактурата за покупката на етилов алкохол и/или други алкохолни продукти, в което акцизът е посочен поотделно;
- b) доказателство за плащането на акциза на доставчика, а именно документ за плащане, заверен от банката, в която ползвателят има открита банкова сметка;
- c) доказателство за количеството, използвано за целта, за която е предоставено освобождаването, а именно обобщение на действително използваните количества и свързаните с тях документи“.

13. Подробните правила за прилагане на член 397 от Данъчния кодекс предвиждат следното:

„81. 1) В случаите на пряко освобождаване, за посочените в член 397, параграф 1 от Данъчния кодекс стоки освобождаване от акцизи се предоставя само на ползвателя, при условие че доставката е извършена директно от данъчен склад, посредством осъществени от ползвателя покупки в рамките на Общността или посредством осъществени от ползвателя вносни операции.

2) В случаите на косвено освобождаване за стоките, посочени в член 397, параграф 1 от Данъчния кодекс, освобождаване от акциз се предоставя само на ползвателя, при условие че доставката е извършена директно от данъчен склад, от регистриран получател или посредством осъществени от ползвателя вносни операции на ползвателя. Регистрираният получател, който доставя стоки, предназначени да бъдат използвани за освободени от акциз цели, посочва във фактурата паричната равностойност на акциза, заплатен към държавния бюджет.

3) Когато при условията на придобиване в рамките на Общността ползвателят закупува етилов алкохол с цел да го използва за целите, посочени в член 397, параграф 1, букви b)—i) от Данъчния кодекс, този ползвател трябва да има и качеството на регистриран получател.

4) Когато етиловият алкохол е внесен от трета държава, за да бъде използван за целите, посочени в член 397, параграф 1, букви b)—i) от Данъчния кодекс, вносителят трябва да бъде и ползвател на суровината.

82. 1) Освобождаване от акцизи се предоставя пряко:

- a) в случаите, посочени в член 397, параграф 1, букви d) и f) от Данъчния кодекс;
- b) в случая, посочен в член 397, параграф 1, буква b) от Данъчния кодекс, само по отношение на производството на санитарен алкохол;
- c) в случаите, посочени в член 397, параграф 1, букви a), c) и e) от Данъчния кодекс.

2) Само лицензирани складодържатели, действащи в рамките на цялостна система, могат да се ползват от прякото освобождаване, посочено в параграф 1, букви b) и c). „Цялостна система“ означава използването на етилов алкохол и на други алкохолни продукти, в данъчния склад, в който тези продукти са произведени, за производството на крайни продукти, предназначени за консумация във вида, в който са, без да подлежат на каквито и да са последващи промени.

3) Във всички случаи на пряко освобождаване то се предоставя въз основа на разрешително, предоставено на крайния потребител“.

В. Ирландското право

14. Член 77, буква а), точка iii) от Закона за бюджета [Finance Act] от 2003 г. транспонира в ирландското право член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83. Той предвижда следното:

„Без да се засяга всяко друго освобождаване от акциз, което може да бъде приложено, и при условията, които комисарите могат да предвидят или да наложат по друг начин, от данък върху алкохолните продукти се освобождават тези алкохолни продукти, за които комисарите са се убедили в задоволителна степен, че:

а) са предназначени или използвани за производството на:

[...]

iii) ароматизанти за приготвяне на хранителни продукти и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.

[...]“.

III. Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

15. Въз основа на акта за преюдициално запитване, становището относно законодателството на Ирландия, което жалбоподателят е имал право да представи пред запитващата юрисдикция, и писменото становище на жалбоподателя в главното производство, фактическите обстоятелства и контекстът на спора пред запитващата могат да бъдат очертани по следния начин.

16. Concentrate Manufacturing Company Ireland (наричано по-нататък „СМСИ“) е ирландско дъщерно дружество на PepsiCo, което е мултинационално дружество за производство на храни и напитки. Жалбоподателят използва неденатуриран етилов алкохол за производството на ароматизанти⁷. Те имат алкохолно съдържание по обем между 15 % vol и 62 % vol и се използват за приготвянето на безалкохолни напитки. СМСИ произвежда ароматизантите в Ирландия и ги продава на Pepsi Ireland, което е друго ирландско

⁷ Ароматизантите се произвеждат от екстракти от плодове или растения. Тъй като тези екстракти не са разтворими във вода, те се разтварят в алкохол, за да се получи течен концентрат. След това този концентрат се разрежда с вода в съотношение 1:1000 за производството на безалкохолните напитки.

дъщерно дружество на PepsiCo. Последното дружество продава ароматизанти на жалбоподателя, който ги използва за производството на безалкохолни напитки в Румъния. СМСІ доставя ароматизантите от Ирландия директно до жалбоподателя в Румъния.

17. Съгласно становището относно ирландското законодателство, СМСІ е лицензиран складодържател. Това дружество е също така регистриран получател, който има право да получава не повече от 1 500 000 литра освободен от акциз неденатуриран етилов алкохол годишно за производството на концентрати за безалкохолни напитки. То получава този алкохол в данъчния си склад при режим на отложено плащане на акциз. Извеждането на този продукт от данъчния склад, за да бъде използван за производството на ароматизантите, представлявало освобождаване за потребление⁸. Това освобождаване за потребление би изисквало плащането на акциз, ако не действаше освобождаването съгласно член 77, буква а), подточка iii) от Закона за бюджета от 2003 г., който транспонира член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83.

18. Жалбоподателят обяснява, че когато е придобил ароматите от Pepsi Ireland, той е разбрал, че съдържащият се в него етилов алкохол вече е бил освободен за потребление в Ирландия и е бил освободен от акциз по силата на ирландското законодателство, с което се транспонира член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, и вече не подлежи на режим отложено плащане на акциз, нито на каквито и да е други административни формалности във връзка с акциза. Въпреки това жалбоподателят бива задължен да плати акциз върху ароматизантите при вноса им в Румъния. Той подава искане за възстановяване на акциза на основание на националното законодателство, с което се транспонира освобождаването, предвидено в член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83. Това искане е отхвърлено поради мотиви както от материално, така и от процесуално естество. От една страна, жалбоподателят не бил закупил етилов алкохол за производството на ароматизанти, а бил закупил ароматизанти, съдържащи етилов алкохол, за производството на безалкохолни напитки. От друга страна, ароматизантите не били прехвърлени от данъчен склад и жалбоподателят нямал статут на регистриран получател (наричани по-нататък „процесуалните изисквания“).

19. Жалбоподателят иска отмяна на решенията на румънската данъчна администрация, с които се отхвърля жалбата му, подадена по административен ред, и се отказва възстановяване на акциза.

20. За да разреши този спор, запитващата юрисдикция счита за необходимо да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли разпоредбите на член 27, параграф 1, буква д) от [Директива 92/83] да се тълкуват в смисъл, че от акциз се освобождават само продуктите от типа на етиловия алкохол, използвани за производството на ароматизатори, които на свой ред се използват за производството на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol, или от посоченото освобождаване се ползват и продуктите от типа на етиловия алкохол, които вече са били използвани за производството на такива ароматизатори, които са били използвани или трябва да се използват за производството на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol?

⁸ Вж. член 7 от Директива 2008/118, възпроизведен в точки 8 и 9 от настоящото заключение. Съдът е тълкувал тази разпоредба в своето решение от 2 юни 2016 г., Полихим-СС (С-355/14, ЕУ:С:2016:403, т. 46—55).

- 2) Като се имат предвид целите и общата структура на [Директива 92/83], трябва ли член 27, параграф 1, буква д) от тази директива да се тълкува в смисъл, че след като продуктите от типа на етиловия алкохол, предназначени за освобождаване за потребление в друга държава членка, вече са били освободени за потребление в първа държава членка, като са освободени от акциз, тъй като се използват за производството на ароматизанти, които на свой ред се използват за производството на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol, държавата членка по местоназначението трябва да ги третира по същия начин на своя територия?
- 3) Трябва ли разпоредбите на член 27, параграф 1, буква д) и параграф 2, буква г) от [Директива 92/83], както и [принципите] на ефективност и на [пропорционалност] да се тълкуват в смисъл, че допускат държава членка да предвиди процедурни изисквания, съгласно които, за да се извърши освобождаване от акциз, е необходимо ползвателят да има качеството на регистриран получател, а продавачът на акцизните стоки — качеството на лицензиран складодържател, въпреки че държавата членка, в която са закупени продуктите, не предвижда изискване икономическият оператор, който освобождава стоките за потребление, да има качеството на данъчен складодържател?
- 4) С оглед на разпоредбите на член 27, параграф 1, буква д) от [Директива 92/83] и като се имат предвид целите и общата структура на тази директива, допускат ли принципите на пропорционалност и ефективност предвиденото в тези разпоредби освобождаване от акциз да не се прилага по отношение на данъчнозадължено лице на държава членка по местоназначение, което е получило продукти от типа на етиловия алкохол и се е позовало на обстоятелството, че тези продукти са били счетени за освободени от акциз въз основа на официално тълкуване на тези разпоредби на Директивата от данъчните органи на държавата членка по произход, което е прилагано последователно и продължително във вътрешния правен ред и в практиката, но което впоследствие са оказва неправилно, когато с оглед на обстоятелствата може да се изключи хипотезата на измама или на избягване на акциз?“.

21. Писмени становища представят жалбоподателят, Ирландия, Република Полша, Румъния и Европейската комисия.

IV. По допустимостта

22. Румъния оспорва допустимостта на преюдициалното запитване, като приема, че запитващата юрисдикция не е предоставила на Съда информацията, изисквана по член 94, буква в) от Процедурния правилник на Съда⁹.

23. Съгласно трайната практика на Съда въведеното с член 267 ДФЕС производство е инструмент за сътрудничество между Съда и националните юрисдикции, чрез който първият предоставя на вторите насоки за тълкуването на правото на Съюза, необходими за разрешаване на висящия пред тях спор¹⁰.

⁹ Както са отразени в Препоръките на Съда на Европейския съюз към националните юрисдикции относно отправянето на преюдициални запитвания (ОВ С 338, 2012 г., стр. 1).

¹⁰ Вж. в този смисъл решения от 5 юли 2012 г., Geistbeck (C-509/10, EU:C:2012:416, т. 47 и цитираната съдебна практика), и от 20 юни 2013 г., Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, т. 26 и цитираната съдебна практика).

24. От постоянната съдебна практика следва също и че необходимостта да се даде тълкуване на правото на Съюза, което да е от полза за националния съд, изисква последният да определи фактическата и правна обстановка, в която се вписват поставените от него въпроси, или най-малкото да обясни фактическите хипотези, на които те се основават. Актът за преюдициално запитване освен това трябва да посочва конкретните причини, поради които националният съд си задава въпроси относно тълкуването на правото на ЕС и счита за необходимо да отправи преюдициални въпроси към Съда¹¹.

25. Вярно е, че актът за преюдициално запитване далеч не е свършен и има редица празноти и несъответствия при представянето на фактите. Например в него не се прави позоваване на нито една от приложимите разпоредби на румънското право, макар те да са посочени в писменото становище на Комисията.

26. Според мен обаче запитващата юрисдикция е изложила достатъчно ясно мотивите, довели до отправянето до Съда на въпроси относно тълкуването на правото на Съюза. Освен това актът за преюдициално запитване съдържа достатъчно информация, за да позволи на Съда и на заинтересованите страни, които имат право да представят становища, да разберат достатъчно ясно фактическата и правната обстановка по делото в главното производство, за което свидетелства броят на участниците в писмената фаза на производството. На последно място, липсата на яснота по отношение на естеството на процесуалните изисквания, наложени от румънските власти, не възпрепятства Съда да даде полезен отговор на третия въпрос. Ето защо предлагам на Съда да допусне до разглеждане преюдициалното запитване и да отговори на него.

V. Правен анализ

A. По първия въпрос

27. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали освобождаването, предвидено в член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, се прилага само за етиловия алкохол, предназначен за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol, или се прилага и за етиловия алкохол, вече използван за производството на тези ароматизанти¹².

28. Румънската данъчна администрация счита, че посоченото освобождаване се прилага само за етиловия алкохол, предназначен за производството на ароматизанти за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol. На това основание тя отказва да възстанови акциза, който жалбоподателят е платил при вноса на ароматизантите в Румъния. Румъния подкрепя това становище. Жалбоподателят, Ирландия, Република Полша и Комисията считат, че освобождаването, въведено с член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, се прилага и по отношение на етиловия алкохол, използван за производството на ароматизантите.

¹¹ Решение от 18 април 2013 г., Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, т. 28 и цитираната съдебна практика).

¹² Вторият въпрос се отнася до „ароматизантите, които са били използвани за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol“. Запитващата юрисдикция обаче не посочва, че безалкохолните напитки са предмет на търговия или че се прехвърлят от Ирландия в Румъния.

29. Член 20 от Директива 92/83 дефинира като „етилов алкохол“ „всички продукти с алкохолно съдържание в обемно изражение, надхвърлящо 1,2 % vol, включени в кодове 2207 и 2208 по КН, включително в случаите, когато тези продукти съставляват част от стока, попадаща в друга глава от КН“. В становището относно ирландското законодателство се уточнява, че към момента на приемането на Директива 92/83 етиловият алкохол, съдържащ се във въпросните ароматизанти, е бил класифициран под код по КН 2207; самите ароматизанти са били включени в код по КН 2208¹³. Ароматизантите попадат в определението за „етилов алкохол“ по член 20, първо тире от Директива 92/83 и подлежат на облагане с акциз¹⁴.

30. По силата на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 продуктите, обхванати от тази директива, се освобождават от облагане с акциз, „когато се използват за производството на ароматизанти [...]“¹⁵. Следователно прилагането на освобождаването се обуславя от употребата на етиловия алкохол¹⁶. Текстът на тази разпоредба обаче не е недвусмислен: може да се тълкува в смисъл, че означава „когато е предназначен да се използва за производството на ароматизанти“ или „когато е използван за производството на ароматизанти“¹⁷.

31. Следователно трябва да се използват другите тълкувателни критерии, които Съдът обикновено използва, а именно тези относно целта и контекста на разглежданата разпоредба¹⁸.

32. Република Полша и Комисията припомнят, че целта, която се преследва с освобождаванията, предвидени в член 27 от Директива 92/83, е по-специално неутрализиране на влиянието на акцизите върху етиловия алкохол, използван като междинен продукт в състава на други търговски или промишлени стоки¹⁹. Този продукт е „ароматизант, предназначен за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol“.

33. Ако се възприеме предложеното от Румъния тълкуване, това би означавало, че етиловият алкохол, използван за производството на такива ароматизанти, би бил освободен от облагане с акциз, докато вече съдържащият се в тези ароматизанти етилов

¹³ Стоките, включени в код по КН 2207, са: „[e]тилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече; етилов алкохол и дестилати, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание“; стоките, включени в код по КН 2208, са: „[e]тилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем под 80 % vol; дестилати, ликьори и други спиртни напитки; сложни алкохолни препарати от видовете, използвани за производство на напитки“ (Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3).

Съдът е тълкувал член 20 от Директива 92/83 в своето решение от 12 юни 2008 г., *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, т. 34—40).

¹⁴ Вж. точка 6 от настоящото заключение.

¹⁵ Акът за преюдициално запитване не съдържа индикации, че запитващата юрисдикция има съмнения относно естеството на закупената от жалбоподателя стока. В нито едно от писмените становища не се оспорва и обстоятелството, че придобитият от жалбоподателя продукт е ароматизант (като самият продукт е с алкохолно съдържание над 1,2 % vol) за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.

¹⁶ Вж. по аналогия решение от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, т. 49 и цитираната съдебна практика).

¹⁷ Такъв е случаят с текста на тази директива и на други езици, например: на немски: „zur Herstellung [...] verwendet werden“; на испански: „cuando se utilicen“; на френски: „utilisés pour la production“; на нидерландски: „wanneer zij gebruikt worden“; на италиански: „impiegati per la produzione“; на португалски: „sejam utilizados“.

¹⁸ „Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част“ (решение от 3 септември 2020 г., *Niki Luftfahrt* (C-530/19, EU:C:2020:635, т. 23 и цитираната съдебна практика).

¹⁹ Решения от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, т. 48 и цитираната съдебна практика) и от 15 октомври 2015 г., *Biovet* (C-306/14, EU:C:2015:689, т. 21 и цитираната съдебна практика).

алкохол не би бил освободен. Такова тълкуване би довело до абсурдния резултат, при който, след като е бил освободен от облагане с акциз на етапа, на който е предназначен за производството на ароматизанти, етиловият алкохол, след като вече е бил използван за производството на тези ароматизанти, отново би подлежал на облагане с акциз. Един такъв резултат със сигурност не би постигнал целта за неутрализиране на влиянието на акцизите върху алкохола, използван за производството на ароматизанти, предназначени за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.

34. Ето защо тълкуването на контекста и целта на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 би било в подкрепа на становището на жалбоподателя, Ирландия, Република Полша и Комисията. То би било в подкрепа и на необвързващите насоки на Комитета по акцизите към Комисията²⁰, които насочват към прилагането на освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) в редица случаи.

35. Комитетът по акцизите предлага за пръв път на държавите членки да предоставят освобождаване, когато ароматизантите са били използвани за приготвяне на безалкохолни напитки при спазване на въведените от държавите членки механизми за контрол²¹. По отношение на движението на ароматизантите в рамките на Общността щели да се прилагат разпоредбите на Директива 92/12/ЕИО²².

36. При по-нататъшното разглеждане обаче Комитетът по акцизите взема предвид факта, че ароматизантите се използват предимно като концентрат за приготвяне на безалкохолни напитки. Тъй като не могат да се консумират неразредени, алкохолът можел да се счита за денатуриран. Тези ароматизанти са сравнително скъпи и струват повече от най-евтиния алкохол, продаван в повечето държави членки. Освен това пречистването на ароматизантите с цел извличане на етиловия алкохол от тях е скъпо. Предвид тези особености комитетът би могъл разумно да заключи, че предоставянето на освобождаване в момента на производството на ароматизантите не би довело до опасност от данъчна измама. Ето защо той предлага освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 да се прилага от този момент²³.

37. В насоките, приети на заседанието му на 12—14 ноември 2003 г., Комитетът по акцизите отбелязва, че почти единодушно е прието, че за целите на движението в рамките на Общността на ароматизантите, попадащи под кодове по КН 1302 1930, 2106 9020 и 3302²⁴, освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се прилага от момента на производството или вноса на тези продукти²⁵.

²⁰ Съгласно член 43, параграф 1 от Директива 2008/118 Комисията се подпомага от комитет, наричан „Комитет по акцизите“.

²¹ Вж. стр. 3 от CED № 364 Rev. 1 от 22 януари 2003 г.

²² Директива на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), изменена с Регламент (ЕО) № 807/2003 на Съвета от 14 април 2003 година относно адаптирането към Решение № 1999/468/ЕО на разпоредбите за комитетите, които подпомагат Комисията при упражняване на изпълнителните й правомощия, установени в инструментите на Съвета, приети съгласно консултативната процедура (единодушие) (ОВ L 122, 2003 г., стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 4, стр. 160).

²³ Вж. стр. 4 и 5 от CED № 364 Rev. 364 от 2 януари 2003 г.

²⁴ Кодовете по КН препращат към Комбинираната номенклатура към датата на приемане на насоките, а именно 12—14 ноември 2003 г. Тези кодове са посочени, за да се обърне внимание на факта, че ароматизантите, посочени в член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, не са правилно идентифицирани с кодовете по КН. Тази неточност е разгледана като единствения източник на опасност от данъчна измама (вж. стр. 4 от CED № 364 Rev. 1 от 22 януари 2003 г.).

²⁵ Вж. стр. 1 от CED № 458 от 19 ноември 2003 г.

38. Разискванията на Комитета по акцизите позволяват също да се заключи, че противно на поддържаното от Румъния становище, освобождаването обхваща етиловия алкохол, използван за производството на ароматизанти.

39. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да отговори на първия въпрос по следния начин:

Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването от акциз обхваща както етиловия алкохол, предназначен за използване, така и етиловия алкохол, който вече е използван за производството на ароматизанти, предназначени за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.

Б. По втория въпрос

40. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че ако етиловият алкохол е освободен за потребление в държава членка и е предмет на освобождаване от акциз, когато е използван за производството на ароматизанти за приготвяне на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol, другите държави членки трябва да третират съдържания се в тези ароматизанти етилов алкохол по същия начин. Жалбоподателят, Ирландия и Комисията считат, че освобождаването, предоставено от държава членка, в която се произвежда дадена стока, трябва да бъде признато от всяка държава членка по местоназначение на тази стока. Румъния счита, че това не може да е така във всички случаи. Република Полша не изразява становище по този въпрос.

41. С оглед на предложения от мен отговор на първия въпрос, държавите членки са длъжни да освободят от акциз етиловия алкохол, който вече е използван за производството на ароматизанти, предназначени за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.

42. Освен това в практиката си относно тълкуването на член 27, параграф 1, буква е) от Директива 92/83, приложима по аналогия към член 27, параграф 1, буква д), Съдът подчертава, че по правило всички държави членки трябва да признаят решението на държава членка да наложи или освободи дадена стока от облагане с акциз. Тълкуване в противоположния смисъл би попречило на постигането на целта, преследвана от посочената директива, и би затруднило свободното движение на стоки²⁶. Според мен то би противоречало и на принципа на лоялно сътрудничество между държавите членки, утвърден в член 4, параграф 3 ДЕС²⁷.

43. При това положение, когато ароматизанти са освободени за потребление в държавата членка на производство съгласно националното законодателство, транспониращо член 7 от Директива 2008/118, и тази държава членка е приложила освобождаването от отношение на тези ароматизанти съгласно законодателството си, с което се транспонира член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83²⁸, държавата членка по местоназначение на тези

²⁶ Решение от 9 декември 2010 г., Repertoire Culinair (C-163/09, EU:C:2010:752, т. 41 и 42).

²⁷ Вж. например заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:12, т. 60).

²⁸ Вж. също точка 34 от настоящото заключение, в която се посочва предложението на Комитета по акцизите освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 да се прилага от момента, в който въпросните ароматизанти са произведени.

стоки трябва да ги третира по същия начин още при пристигането им на нейна територия, освен ако съществуват основателни причини да се счита, че освобождаването е предоставено неправомерно²⁹. С оглед на отговора, който предлагам на Съда да даде на първия въпрос, в настоящото производство не е доказано, че държавата членка, където ароматизантите са произведени и освободени за потребление, е приложила освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 неправилно.

44. Ето защо предлагам на Съда да отговори на втория въпрос по следния начин:

Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че от момента, в който етиловият алкохол е освободен за потребление в държава членка и тази държава членка е приложила правилно предвиденото в тази разпоредба освобождаване от акциз, държавата членка по местоназначение трябва да третира този алкохол по същия начин на своя територия.

В. По третия въпрос

45. С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 27, параграф 1, буква д) и член 27, параграф 2, буква г) от Директива 92/83, както и принципите на ефективност и пропорционалност допускат държава членка да налага процесуални изисквания на търговец на акцизни стоки, който е бил освободен от облагане с акциз в държавата членка, в която тези стоки са били произведени и освободени за потребление.

46. Жалбоподателят обяснява, че в контекста на придобивания в рамките на Съюза румънското право изисква, за да може да се ползва освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, ароматизантите да бъдат прехвърлени от лицензиран складодържател към регистриран оператор или регистриран получател. Жалбоподателят твърди, че тъй като е придобил ароматизантите от ирландско дружество, което ги е препродало, след като са били освободени за потребление в съответствие с ирландското законодателство, не е в състояние да изпълни тези условия. От приложимите фактури не ставало ясно, че за стоките е бил заплатен акциз, и освен това не било посочено, че спрямо тях се прилага режим отложено плащане на акциз. От приложеното към акта за преюдициално запитване становище относно ирландското законодателство е видно, че ирландското дружество, от което жалбоподателят е придобил ароматизантите, не е било обвързано от никакво задължение, било съгласно ирландското право или правото на Съюза, да бъде лицензиран складодържател, тъй като не е държало, преработвало, произвеждало или изпращало акцизни стоки.

47. Ирландия счита, че изложените в акта за преюдициално запитване обстоятелства не предполагат налагането на каквито и да са процесуални изисквания на търговците. Според Комисията процесуални изисквания могат да се налагат само при обстоятелствата, при които това се допуска съгласно практиката на Съда. Република Полша и Румъния считат, че разглежданите процесуални изисквания са допустими и оправдани, тъй като тяхната цел е да се гарантира точното и опростено прилагане на освобождаването, както и да се предотврати избягването, заобикалянето или злоупотребите по отношение на плащането на данъци. Румъния счита по-специално, че ако ароматизантите бяха пуснати в обращение

²⁹ Вж. по аналогия решение от 9 декември 2010 г., Repertoire Culinair (C-163/09, EU:C:2010:752, т. 43 и 44 и цитираната съдебна практика).

извън режим на отложено плащане на акциз³⁰, съществува опасност те да бъдат преработени в алкохолни напитки за консумация, за които акцизите няма да бъдат заплатени.

48. Първите два въпроса се отнасят единствено до тълкуването на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83. Тъй като в акта за преюдициално не се прави никакво последващо позоваване нито на член 27, параграф 2, буква г), нито на националното законодателство, с което се транспонира тази разпоредба, нито на обстоятелствата, при които тази разпоредба би могла да се приложи към спора в главното производство, считам, че на третия въпрос може да се отговори единствено с оглед на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83.

49. Съгласно посочения член 27, параграф 1, тълкуван във връзка с двадесет и второ съображение от Директива 92/83, държавите членки могат да предвиждат условия с цел гарантиране на точното и опростено прилагане на предвидените в тази разпоредба освобождавания, както и за предотвратяване на всяка данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба. Определените от държавите членки условия въз основа на тази възможност не могат да надхвърлят необходимото за постигането на посочената в тази разпоредба цел³¹. При обстоятелствата в основата на спора по главното производство прибягването до тази възможност се ограничава до проверка дали ароматизантите действително се използват за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.

50. Освен това при упражняването на правомощията, с които разполагат, за определяне на условията за предвиденото в член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 освобождаване от акциз, държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза. Те включват, *inter alia*, принципите на пропорционалност и ефективност³².

51. Принципът на пропорционалност изисква да се провери дали процесуалните изисквания надхвърлят границите на подходящото и необходимото за постигането на легитимно преследваните от член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 цели. Затова, когато има избор между няколко подходящи мерки, следва да се прибегне до най-малко обвързващата и причинените от нея неудобства не трябва да бъдат несъразмерни по отношение на преследваните цели³³.

52. Принципът на ефективност изисква националните процесуални норми да не могат да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Съюза³⁴.

³⁰ Румъния се позовава на членове 17—20 от глава IV от Директива 2008/118, които се отнасят до движението на акцизни стоки под режим на отложено плащане на акциз.

³¹ Вж. решение от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, т. 51).

³² Вж. по аналогия решения от 13 юли 2017 г., *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, т. 45 и цитираната съдебна практика), и от 7 ноември 2019 г., *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, т. 56 и цитираната съдебна практика).

³³ Вж. решение от 9 март 2010 г., *ERG и др.* (C-379/08 и C-380/08, EU:C:2010:127, т. 86 и цитираната съдебна практика).

³⁴ Вж. решение от 18 октомври 2012 г., *Pelati* (C-603/10, EU:C:2012:639, т. 23 и 25 и цитираната съдебна практика).

53. Запитващата юрисдикция, която е сезирана със спора по главното производство и която отговаря за окончателното си съдебно решение, следва да провери дали правилата, които румънските данъчни органи искат да приложат, отговарят на изискванията, описани в точки 50—52 от настоящото заключение. При изпълнението на тази задача запитващата юрисдикция може да се подпомогне от посочените по-долу съображения.

54. Що се отнася до целта да се гарантира точното и опростено прилагане на освобождаването и да се предотврати всяка данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба, следва да се вземат предвид следните обстоятелства: i) ароматизантите са освободени за потребление в държавата членка, в която са произведени; ii) същата държава членка правилно е приложила освобождаването по отношение на ароматизантите; iii) Комитетът по акцизите е приел, че освобождаването от момента на производство на ароматизантите не води до опасност от данъчна измама³⁵; и iv) липсват данни, че жалбоподателят е искал да се ползва от освобождаването посредством измама.

55. Що се отнася до прилагането на принципите на пропорционалност и ефективност, запитващата юрисдикция следва да разгледа твърдението на жалбоподателя, че той не е в състояние да спазва процесуалните изисквания, тъй като и двата ароматизанта са произведени и пуснати в свободно обращение в държавата членка, предоставила освобождаването.

56. При обстоятелствата по висящото пред запитващата юрисдикция дело изглежда, че прилагането на процесуалните изисквания, на които се позовават румънските власти, може да доведе до неправомерно лишаване на жалбоподателя от правото му да се ползва от правилно предоставено от друга държава членка освобождаване от акциз. В този контекст запитващата юрисдикция следва да вземе предвид практиката на Съда, съгласно която неспазването на чисто формални условия, които не са необходими, за да се гарантира, че материалноправните условия за действителното използване на съответните продукти са изпълнени, не може да постави под съмнение правото на жалбоподателя да се ползва от задължителното освобождаване по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83³⁶.

57. Ето защо предлагам на Съда да отговори на третия въпрос по следния начин:

Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, както и принципите на ефективност и пропорционалност допускат държава членка да налага процесуални изисквания на търговец на акцизни стоки, освободени от акциз в държавата членка, в която тези стоки са били произведени и освободени за потребление, само до степента, до която тези процесуални изисквания са необходими, за да се гарантира точното и опростено прилагане на посоченото освобождаване и да се предотврати всяка данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба. Когато налагат такива процесуални изисквания, държавите членки трябва да спазват общите принципи на правото на Съюза, включително принципите на пропорционалност и на ефективност.

³⁵ Вж. съображенията, посочени в точка 36 от настоящото заключение.

³⁶ Вж. по аналогия решения от 27 септември 2007 г., *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 31), от 13 юли 2017 г., *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, т. 46 и цитираната съдебна практика), и от 7 ноември 2019 г., *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, т. 59 и цитираната съдебна практика).

Г. По четвъртия въпрос

58. Четвъртият въпрос, изглежда, изхожда от предположението, че държавата членка, където ароматизантите са произведени, е приложила неправилно освобождаването, предвидено в член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83. В случай че Съдът отговори на първия въпрос на запитващата юрисдикция по начина, предложен в настоящото заключение, четвъртият въпрос би изхождал от неправилно предположение, поради което не би било необходимо да се отговаря на него.

VI. Заключение

59. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да отговори на въпросите на Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния) по следния начин:

- „1) Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването от акциз обхваща както етиловия алкохол, предназначен за използване, така и етиловия алкохол, който вече е използван за производството на ароматизанти, предназначени за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание, не по-високо от 1,2 % vol.
- 2) Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че от момента, в който етиловият алкохол е освободен за потребление в държава членка и тази държава членка е приложила правилно предвиденото в тази разпоредба освобождаване от акциз, държавата членка по местоназначение трябва да третира този алкохол по същия начин на своя територия.
- 3) Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, както и принципите на ефективност и пропорционалност допускат държава членка да налага процесуални изисквания на търговец на акцизни стоки, освободени от акциз в държавата членка, в която тези стоки са били произведени и освободени за потребление, само до степеня, до която тези процесуални изисквания са необходими, за да се гарантира точното и опростено прилагане на посоченото освобождаване и да се предотврати всяка данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба. Когато налагат такива процесуални изисквания, държавите членки трябва да спазват общите принципи на правото на Съюза, включително принципите на пропорционалност и на ефективност“.