



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

22 декември 2022 година\*

„Преюдициално запитване — Хармонизация на данъчните законодателства — Директива 92/83/ЕИО — Хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки — Акцизи — Етилов алкохол — Случаи на освобождаване — Член 27, параграф 1, буква д) — Производство на ароматизанти за приготвяне на храни и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol — Приложно поле — Принципи на пропорционалност и на ефективност“

По дело C-332/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния) с акт от 9 декември 2020 г., постъпил в Съда на 27 май 2021 г., в рамките на производство по дело

**Quadrant Amroq Beverages SRL**

срещу

**Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,**

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: D. Gratsias, председател на състава, M. Pešič (докладчик) и I. Jarukaitis, съдии,

генерален адвокат: A. M. Collins,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Quadrant Amroq Beverages SRL, от D.-D. Dascălu, адвокат,
- за румънското правителство, от E. Gane и A. Rotăreanu, в качеството на представители,
- за Ирландия, от M. Browne, A. Joyce и M. Tierney, в качеството на представители,

\* Език на производството: румънски.

- за полското правителство, от В. Maјczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от А. Armenia и С. Perrin, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 юли 2022 г.,

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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 (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).
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между Quadrant Amroq Beverages SRL и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală a Marilor Contribuabili (Национална агенция за данъчна администрация — Главна дирекция „Големи данъкоплатци“, Румъния, наричана по-нататък „компетентният данъчен орган“) относно възстановяването на акциза, който това дружество акциз е платило за етилов алкохол.

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

#### *Директива 92/83*

- 3 Съображение двадесет и второ от Директива 92/83 гласи:  

„като има предвид, че държавите членки не следва да бъдат лишавани от средствата за борба с всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба, до които би могло да се стигне по повод на освобождаването от акциз“.
- 4 Член 19, параграф 1 от тази директива предвижда:  

„Държавите членки облагат с акциз етиловия алкохол в съответствие с настоящата директива“.
- 5 Член 20, първо тире от посочената директива гласи:  

„По смисъла на настоящата директива понятието „етилов алкохол“ означава:

  - 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 [Комбинираната номенклатура, фигурираща в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа

номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, 1987 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3), изменено с Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/1754 на Комисията от 6 октомври 2015 г. (ОВ L 285, 2015 г., стр. 1) (наричана по-нататък „КН“).

6 Член 27, параграф 1, буква д) и параграф 2, буква г) от същата директива имат следния текст:

„1. При условия, определени от тях и целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такова 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. При условия, определени от тях с цел да се осигури точното и опростено прилагане на това освобождаване и да се предотврати всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба, държавите членки могат да освободят продуктите, обхванати от настоящата директива, от облагане с хармонизирания акциз, когато се използват:

[...]

г) в производствен[...] процес, при условие че завършеният продукт не съдържа алкохол“.

#### *Директива 92/12/ЕИО*

7 Член 24 от Директива 92/12/ЕИО 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 г. (ОВ L 122, 2003 г., стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 4, стр. 160), гласи:

„1. [Европейската комисия] се подпомага от комитет, посочен като „Комитет по акцизите“.

[...]

4. Освен мерките, предвидени в параграф 2, комитетът разглежда въпросите, поставени от неговия председател по инициатива на последния или по искане на представител на дадена държава членка, отнасящи се до прилагането на разпоредбите на Общността в областта на акцизите.

[...]“.

*Директива 2008/118/ЕО*

- 8 Съображение 2 от Директива 2008/118/ЕО 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) гласи:

„За да се гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар, условията за облагане с акциз [на] стоките, включени в обхвата на Директива [92/12], наричани по-долу „акцизни стоки“, трябва да останат хармонизирани“.

- 9 Член 1, параграф 1, буква б) от Директива 2008/118 предвижда:

„Настоящата директива определя общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на следните стоки (наричани по-долу „акцизни стоки“):

[...]

б) алкохол и алкохолни напитки, обхванати от директиви [92/83] и 92/84/ЕИО [на Съвета от 19 октомври 1992 година относно сближаването на акцизните ставки на алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316, 1992 г., стр. 29; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 159)]“.

- 10 Съгласно член 4, точки 1 и 9 от Директива 2008/118:

„За целите на настоящата директива, както и на нейните разпоредби за прилагане, се прилагат следните определения:

1. „лицензиран складодържател“ е физическо или юридическо лице, имащо разрешение от компетентните органи на държава членка в хода на своята дейност да произвежда, преработва, държи, получава и изпраща акцизни стоки при условията на режим отложено плащане на акциз в данъчни складове;

[...]

9. „регистриран получател“ е физическо или юридическо лице, което е получило разрешение от компетентните органи на държавата членка на получаване, в хода на своята дейност и при условията, определени от тези органи, да получава акцизни стоки, движещи се под режим отложено плащане на акциз от друга държава членка“.

- 11 Член 7, параграфи 1 и 2 от тази директива гласи:

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

2. За целите на настоящата директива „освобождаване за потребление“ представлява всяко:

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“.

*КН*

- 12 Глава 22 от КН съдържа позиции 2207 и 2208, които са със следния текст:

Код по КН	Описание на стоката
[...]	[...]
2207	Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем 80 % vol или повече; етилов алкохол и дестилати, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание:
[...]	[...]
2208	Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем под 80 % vol; дестилати, ликьори и други спиртни напитки:

- 13 Глава 33 от КН съдържа следната позиция:

Код по КН	Описание на стоката
[...]	[...]
3302	Смеси от ароматични вещества и смеси (включително алкохолни разтвори) на базата на едно или повече от тези вещества от видовете, използвани като суровини в промишлеността; други препарати на базата на ароматични вещества от видовете, използвани за производството на напитки:
[...]	[...]

*Насоки, приети на срещата от 12, 13 и 14 ноември 2003 г.*

- 14 Съгласно точка 1 от документа на Комитета по акцизите, озаглавен „Насоки, приети на срещата от 12, 13 и 14 ноември 2003 г.“ (документ CED № 458 от 19 ноември 2003 г.), „[Д]елегациите почти единодушно са на мнение, че освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от [Директива 92/83] се прилага от момента на производството или вноса на ароматизанти с кодове по КН 1302 1930, 2106 9020 и 3302 съгласно действащата при приемането на настоящите насоки редакция“.

### **Румънското право**

- 15 Член 206<sup>58</sup>, параграф 1, буква е) от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 — Данъчен кодекс) от 22 декември 2003 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 927 от 23 декември 2003 г., наричан по-нататък „Данъчният кодекс от 2003 г.“), в сила до 31 декември 2015 г., гласи:

„Етиловият алкохол и другите алкохолни продукти, посочени в член 206<sup>2</sup>, буква а), се освобождават от акциз, когато:

[...]

е) се използват за производството на хранителни ароматизанти за приготвяне на храни или безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol“.

- 16 Текстът на тази разпоредба е възпроизведен в член 397, параграф 1 от Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal (Закон № 227/2015 — Данъчен кодекс) от 8 септември 2015 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 688 от 10 септември 2015 г., наричан по-нататък „Данъчният кодекс от 2015 г.“), влязъл в сила на 1 януари 2016 г.

- 17 Подробните правила за прилагане на член 206<sup>58</sup> от Данъчния кодекс от 2003 г. гласят:

„[...]

13. Във всички случаи по член 206<sup>58</sup>, параграф 1 от Данъчния кодекс [2003 г.] освобождаването от акциз се прилага само за потребителя, при условие че доставката е извършена директно от данъчен склад.

14. Когато при условията на вътреобщностно придобиване закупува етилов алкохол, за да го използва за целите по член 206<sup>58</sup>, параграф 1, букви b)–i) от Данъчния кодекс [от 2003 г.], потребителят трябва да има и качеството на регистриран получател.

[...]

16. Пряко освобождаване се прилага:

- а) в случаите по член 206<sup>58</sup>, параграф 1, букви d), f), g) и h) от Данъчния кодекс;
- б) в случаите по член 206<sup>58</sup>, параграф 1, букви a), b), c) и e) от Данъчния кодекс [от 2003 г.] за лицензираните складодържатели, действащи в интегрирана система. „Интегрирана система“ означава използването на етилов алкохол и други алкохолни продукти от складодържател за производството на завършени 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 допуска въз основа на удостоверението за краен потребител. Такова разрешение се издава на всички потребители, които придобиват освободени от акциз стоки.

[...]

34. Във всички случаи на пряко освобождаване доставната цена на стоките не включва акциз и при движението си стоките се придружават от хартиено копие на електронния административен документ по точка 91.

[...]

37. В случаите по член 206<sup>58</sup>, параграф 1, букви а), б), с), е) и и) от Данъчния кодекс [от 2003 г.] освобождаването е непряко. Доставната цена на стоките включва акциз, като впоследствие икономическите оператори, техни потребители, могат да искат обезщетение или възстановяване на акциз по реда на [Codul de procedură fiscală (Данъчнопроцесуалния кодекс)].

38. За целите на възстановяването на акциз потребителят подава до териториалния данъчен орган ежемесечно до 25-о число на месеца, следващ месеца, за който се иска възстановяването, заявление за възстановяване на акциз, придружено от:

- а) копие от фактурата за покупката на етилов алкохол и/или други алкохолни продукти, в която акцизът е посочен отделно;
- б) доказателство за платения на доставчика акциз, а именно платежно нареждане, заверено от банката, в която потребителят има открита сметка;
- с) доказателство за количеството, използвано за целите, за които е допуснато освобождаването, а именно рекапитулативна декларация относно действително използваните количества и свързаните с тях документи“.

18. Подробните правила за прилагане на член 397 от Данъчния кодекс [от 2015 г.] предвиждат следното:

„[...]

81. 1. В случаите на пряко освобождаване, за посочените в член 397, параграф 1 от Данъчния кодекс [от 2015 г.] стоки, освобождаване от акциз се прилага само за потребителя, при условие че доставката е извършена директно от данъчен склад или посредством осъществени от самия потребител вътреобщностни покупки или вносни сделки.

2. В случаите на непряко освобождаване, за посочените в член 397, параграф 1 от Данъчния кодекс [от 2015 г.] стоки, освобождаване от акциз се прилага само за потребителя, при условие че доставката е извършена директно от данъчен склад, от регистриран получател или посредством осъществени от самия потребител вносни сделки. Регистрираният получател, който доставя стоки, предназначени да се използват за цели, при които се допуска освобождаване от акциз, посочва във фактурата паричната равностойност на вношения в държавния бюджет акциз.

3. Когато при условията на вътреобщностно придобиване потребителят закупува етилов алкохол, за да го използва за целите по член 397, параграф 1, букви б)—и) от Данъчния кодекс [от 2015 г.], потребителят трябва да има и качеството на регистриран получател.

4. Когато етиловият алкохол е внесен от трета страна, за да се използва за целите по член 397, параграф 1, букви б)—и) от Данъчния кодекс [от 2015 г.], вносителят трябва да бъде и потребител на суровината.

82. 1. Пряко освобождаване се прилага:
- а) в случаите по член 397, параграф 1, букви d) и f) от Данъчния кодекс [от 2015 г.];
  - б) в случая по член 397, параграф 1, буква b) от Данъчния кодекс [от 2015 г.] само за производството на медицински спирт;
  - с) в случаите по член 397, параграф 1, букви a), c) и e) от Данъчния кодекс [от 2015 г.].
2. Само лицензираните складодържатели, действащи в интегрирана система, имат право на предвиденото в параграф 1, букви b) и c) пряко освобождаване. „Интегрирана система“ означава използването на етилов алкохол и други алкохолни продукти в данъчния склад, в който тези продукти са произведени, за производството на завършени продукти, предназначени за консумация във вида, в който са, без да подлежат на каквито и да е последващи промени.
3. Във всички случаи на пряко освобождаване то се допуска въз основа на удостоверението за краен потребител“.

### ***Ирландското право***

- 19 Член 77, буква а), точка iii) от Finance Act (Закон за бюджета) от 2003 г. транспонира в ирландския правен ред член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83. Той предвижда следното:

„Без да се засяга възможността за прилагането на друга хипотеза на освобождаване от акциз и при спазване на условията, които Commissioners (данъчните органи на Ирландия) могат да предвидят или по друг начин да наложат, освобождаване от данък върху алкохолните продукти се допуска за тези алкохолни продукти, за които по задоволителен за данъчните органи начин се докаже, че:

- а) са предназначени или използвани за производството на:

[...]

- iii) ароматизанти за приготвянето на храни или напитки със съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 20 Concentrate Manufacturing Company Ireland (наричано по-нататък „СМСІ“) е ирландско дъщерно дружество на PepsiCo, мултинационално дружество за производство на храни и напитки. СМСІ използва 100 % неденатуриран етилов алкохол от позиция 2207 от КН, за да произвежда ароматизанти от позиция 3302 от КН. Тези ароматизанти имат действително алкохолно съдържание по обем, превишаващо 1,2 % vol, и са предназначени за приготвянето на безалкохолни напитки.
- 21 СМСІ произвежда въпросните ароматизанти в Ирландия и ги продава на друго ирландско дъщерно дружество на Pepsi Cola, а именно Pepsi Cola International Cork (наричано по-нататък „Pepsi Ireland“). Последното дружество е продавало ароматизанти на жалбоподателя в главното производство, който ги използва за производството на безалкохолни напитки в Румъния. СМСІ доставя процесните ароматизанти направо на жалбоподателя в главното производство.



- 22 Последният няма качеството на регистриран получател, а Pepsi Ireland това на лицензиран складодържател. СМСІ обаче е лицензиран складодържател.
- 23 Между 2011 г. и 2014 г., както и между януари и август 2016 г., жалбоподателят в главното производство плаща за процесните ароматизанти акциз в размер на 3 702 961 румънски леи (RON) (около 752 787 евро). През септември 2016 г. той иска възстановяване на тази сума.
- 24 Компетентният данъчен орган отхвърля това искане със съображението, че член 206<sup>58</sup> от Данъчния кодекс от 2003 г., понастоящем член 397 от Данъчния кодекс от 2015 г., предвижда освобождаване от акциз само за етиловия алкохол и за другите алкохолни напитки, използвани за производството на хранителни ароматизанти, предназначени за приготвянето на храни или безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol. Този орган преценява, че доколкото жалбоподателят в главното производство произвежда безалкохолни напитки на основата на съдържащи алкохол хранителни ароматизанти, тази хипотеза на освобождаване не е приложима.
- 25 Освен това според посочения орган не е допустимо освобождаване, тъй като жалбоподателят в главното производство няма качеството на регистриран получател, а Pepsi Ireland това на лицензиран складодържател.
- 26 Съгласно ирландското данъчно законодателство, за алкохола, използван за производството на ароматизанти, предназначени за приготвянето на храни или напитки със съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol, се прилага освобождаването по член 77, буква а), подточка iii) от Закона за бюджета от 2003 г., който транспонира в ирландския правен ред член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83. Това освобождаване се прилага за етиловия алкохол, използван не само при производството на тези ароматизанти, но и при всички последващи продажби.
- 27 Компетентният данъчен орган обаче смята, че въпросните ароматизанти трябва да бъдат обложени с акциз.
- 28 След като с решение от 22 юни 2017 г. компетентният данъчен орган отхвърля жалбата, която жалбоподателят в главното производство подава по административен ред на 28 декември 2016 г., последният обжалва това решение пред запитващата юрисдикция, Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния). Тази юрисдикция има колебания относно тълкуването на член 27, параграф 1, буква д) и параграф 2, буква г) от Директива 92/83.
- 29 При тези обстоятелства Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
  - „1) Трябва ли член 27, параграф 1, буква д) от [Директива 92/83] да се тълкува в смисъл, че от акциз се освобождават само продуктите от типа на етиловия алкохол, използвани за производството на ароматизанти, които на свой ред се използват за производството на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, 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 ароматизанти, които са били използвани или ще се използват за производството на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol?

- 2) Като се имат предвид целите и системата 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 продажба в друга държава членка, вече са били освободени за потребление в първа държава членка, като са освободени от акциз, доколкото се използват за производството на ароматизанти, предназначени за производството на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol, държавата членка по местоназначението трябва да ги третира по същия начин на своя територия?
- 3) Трябва ли 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 потребителят 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 продава стоките, да има качеството на данъчен складодържател?
- 4) С оглед на член 27, параграф 1, буква д) от [Директива 92/83] и като се имат предвид целите и системата на тази директива, допускат ли принципите на пропорционалност и ефективност предвиденото в тази разпоредба освобождаване от акциз да не се прилага по отношение на данъчнозадължено лице от държава членка по местоназначение, което е получило продукти от типа на етиловия алкохол и се е позовало на факта, че тези продукти са били счетени за освободени от акциз въз основа на официално тълкуване на тази разпоредба 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 отклонение от акцизно облагане или на избягване на акцизи?“.

### **По допустимостта на преюдициалното запитване**

- 30 Румънското правителство оспорва допустимостта на преюдициалното запитване, тъй като смята, че запитващата юрисдикция не е предоставила на Съда информацията, изисквана по член 94, буква в) от Процедурния правилник на Съда.
- 31 Съгласно постоянната практика на Съда въведеното с член 267ДФЕС производство е инструмент за сътрудничество между Съда и националните юрисдикции, чрез който Съдът предоставя на националните юрисдикции насоки за тълкуването на правото на Съюза, необходими им за разрешаването на висящите пред тях спорове (решения от 20 юни 2013 г., *Impacto Azul*, C-186/12, EU:C:2013:412, т. 26 и цитираната съдебна практика, и от 1 август 2022 г., *Vyriausioji tarnybinės etikos komisija*, C-184/20, EU:C:2022:601, т. 47 и цитираната съдебна практика).
- 32 В това отношение е важно да се припомни, че в рамките на това производство само националният съд, който е сезиран със спора в главното производство и трябва да поеме отговорността за последващия правораздавателен акт, може да прецени — предвид особеностите на всяко дело — както необходимостта от преюдициално решение, за да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, тъй

като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе. Ето защо въпросите, които се отнасят до правото на Съюза, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправено от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 3 юни 2013 г., БалевБио, C-76/20, EU:C:2021:441, т. 46 и цитираната съдебна практика).

- 33 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 правната обстановка, в която се вписват поставените от него въпроси, или най-малко да обясни фактическите хипотези, на които те се основават. Актът за преюдициално запитване трябва да посочва и конкретните причини, поради които националният съд си задава въпроси относно тълкуването на правото на Съюза и приема за необходимо да отправи преюдициален въпрос до Съда (решение от 1 август 2022 г., Roma Multiservizi и Rekeer, C-332/20, EU:C:2022:610, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 34 В случая, макар актът за преюдициално запитване да съдържа някои празноти, Съдът счита, че запитващата юрисдикция е изложила достатъчно ясно причините, поради които си задава въпроси относно тълкуването на някои разпоредби и на някои принципи на правото на Съюза. Освен това съдържащата се в акта за преюдициално запитване информация е позволила на правителствата на държавите членки, както и на другите заинтересовани субекти, да представят становища.
- 35 Ето защо преюдициалното запитване е допустимо.

## **По преюдициалните въпроси**

### ***По първия въпрос***

- 36 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага както за етиловия алкохол, който се използва за производството на ароматизанти, които на свой ред се използват за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol, така и за етиловия алкохол, който вече е бил използван за производството на такива ароматизанти.
- 37 Директива 92/83, с която се хармонизира структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки, предвижда в член 27, параграф 1, буква д), че при условия, определени от тях и целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такова освобождаване от акциз и да се предотврати всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба, държавите членки освобождават продуктите, обхванати от тази директива, от облагане с хармонизирания акциз, когато се използват за производството на ароматизанти за приготвяне на хранителни продукти и безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol.

- 38 Съгласно член 20, първо тире от посочената директива понятието „етиллов алкохол“ обхваща по-специално „всички продукти с действително алкохолно съдържание [по обем], надхвърлящо 1,2 % vol, включени в [позиции] по КН 2207 и 2208, включително в случаите, когато тези продукти съставляват част от стока, попадаща в друга глава от КН“.
- 39 Освен това следва да се отбележи, че видно от самия текст на член 27 от Директива 92/83, само продуктите, попадащи в приложното поле на тази директива, могат по силата на този член 27 да бъдат освободени от акциз. За сметка на това няма значение обстоятелството, че тези продукти са част от стока, която не попада в приложното поле на посочената директива (решение от 7 април 2022 г., Y GmbH (Олеорезин от ванилия), C-668/20, EU:C:2022:270, т. 65 и цитираната съдебна практика).
- 40 От това следва, че всеки продукт от позиции 2207 и 2208 от КН и с действително алкохолно съдържание по обем, по-високо от 1,2 % vol е обхванат от понятието „етиллов алкохол“ по смисъла на член 20, първо тире от Директива 92/83, ако и да е част от ароматизант от позиция 3302 от КН. Съгласно член 19, параграф 1 от тази директива такъв продукт съответно би трябвало по принцип да подлежи на облагане с предвидения в същата хармонизиран акциз, освен ако не е налице някоя от хипотезите на освобождаване по член 27, параграф 1 от нея.
- 41 В това отношение обаче, както по същество отбелязва и генералният адвокат в точка 30 от заключението си, текстът на член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 не е недвусмислен.
- 42 Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза трябва все пак да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (решение от 8 септември 2022 г., Ministerstvo životního prostředí (Папагали хиацингов ара), C-659/20, EU:C:2022:642, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 43 При това положение следва да се разгледа контекстът, в който се вписват член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 и преследваните с него цели.
- 44 От съдебната практика следва, че меродавният за освобождаването по тази разпоредба признак е крайното потребление на етиловия алкохол (вж. по аналогия решение от 9 декември 2010 г., Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 49).
- 45 В случая това крайно потребление се състои, от една страна, в производството на ароматизанти, самите те съдържащи етилов алкохол, и от друга страна, в производството на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol.
- 46 Във връзка с това следва да се припомни също, че Съдът вече е постановил, от една страна, че освобождаването на продуктите по член 27, параграф 1 от Директива 92/83 е правило, а отказът те да бъдат освободени е изключение, и от друга страна, че възможността, която се признава на държавите членки с тази разпоредба, да определят условия, „целящи да се осигури точното и опростено прилагане на такова освобождаване от акциз и да се предотврати [всяка данъчна измама], избягване на акцизи или злоупотреба“, не може да постави под въпрос безусловния характер на предвиденото в посочената разпоредба задължение за освобождаване (решение от 9 декември 2010 г., Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 51 и цитираната съдебна практика).

- 47 Целта, която се преследва с освобождаванията, предвидени с Директива 92/83, е по-специално неутрализиране на влиянието на акцизите върху алкохола, използван като междинен продукт в състава на други търговски или промишлени стоки (решения от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 48, и от 15 октомври 2015 г., *Биовет*, C-306/14, EU:C:2015:689, т. 21).
- 48 В този смисъл в точка 1 от документа на Комитета по акцизите, озаглавен „Насоки, приети на срещата от 12, 13 и 14 ноември 2003 г.“ впрочем се посочва, че делегациите почти единодушно са на мнение, че освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 се прилага от момента на производството или вноса на ароматизанти в частност от позиция 3302 от КН.
- 49 Както отбелязва генералният адвокат в точка 33 от заключението си, ако се възприеме предложеното от компетентния данъчен орган тълкуване, обобщено в точка 24 от настоящото решение, това би означавало, че етиловият алкохол, предназначен за производството на такива ароматизанти, би бил освободен от облагане с акциз, докато вече вложеният в тези ароматизанти етилов алкохол не би бил освободен. Такова тълкуване би довело до нелогичния резултат, при който етиловият алкохол е освободен от облагане с акциз на етапа, на който е предназначен за производството на ароматизанти, но след като е използван за производството на тези ароматизанти, отново подлежи 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 по обем, не по-високо от 1,2 % vol.
- 50 С оглед на изложените по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага както за етиловия алкохол, който се използва за производството на ароматизанти, които на свой ред се използват за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol, така и за етиловия алкохол, който вече е бил използван за производството на такива ароматизанти.

### ***По втория въпрос***

- 51 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че когато етиловият алкохол, освободен за потребление в държава членка, в която е освободен от акциз, тъй като е бил използван за производството на ароматизанти, предназначени за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol, впоследствие се продава в друга държава членка, последната е длъжна да третира този етилов алкохол по същия начин.
- 52 Съдът вече е постановил, че еднаквото прилагане на разпоредбите на Директива 92/83 предполага облагането или не на даден продукт с акциз или освобождаването на продукт в държава членка по принцип да е признато от другите държави членки (решение от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 41).

- 53 Тълкуване в противоположния смисъл би попречило на постигането на целта, преследвана с посочената директива, и би могло да затрудни свободното движение на стоки (решение от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 42).
- 54 Същевременно държавата членка не може да бъде лишена от признатата в двадесет и второ съображение и в член 27 от тази директива възможност да приеме мерки, насочени към предотвратяване на всяка данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба във връзка с освобождаванията, както и към гарантиране на точното и опростено прилагане на последните (решение от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 43).
- 55 Въпреки това приемането на такива мерки трябва да се основава на конкретни, обективни и проверими доказателства (решение от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 44).
- 56 От изложените по-горе съображения следва, че доколкото, видно от преписката, с която разполага Съдът, процесните ароматизанти са били освободени за потребление по смисъла на Директива 2008/118 в държавата членка, където са произведени, а именно Ирландия, и доколкото тази държава членка е приложила по отношение на тях освобождаването по член 77, буква а), точка iii) от Закона за бюджета от 2003 г., с който е транспониран член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, държавата членка по местоназначение на въпросните ароматизанти е била длъжна да ги третира по същия начин от момента на пристигането им на нейна територия, освен ако има основания да се констатира неправилно прилагане на това освобождаване или наличието на отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба.
- 57 От една страна обаче, от отговора на първия въпрос следва, че Ирландия правилно е приложила посоченото освобождаване по отношение на процесните ароматизанти. От друга страна, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго при проверката си, от преписката, с която разполага Съдът, не се установява, че отказът на компетентния данъчен орган да приложи за тези ароматизанти въпросното освобождаване е обоснован от наличието на данни за отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба.
- 58 С оглед на изложените по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че когато етиловият алкохол, освободен за потребление в държава членка, в която е освободен от акциз, тъй като е бил използван за производството на ароматизанти, предназначени за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol, впоследствие се продава в друга държава членка, последната е длъжна да третира този етилов алкохол по същия начин на своя територия, щом като първата държава членка е приложила правилно предвиденото в тази разпоредба освобождаване и няма данни за отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба.

**По третия въпрос**

- 59 Като начало следва да се отбележи, че макар в третия въпрос да посочва член 27, параграф 2, буква г) от Директива 92/83, запитващата юрисдикция не споменава в преюдициалното си запитване нито някакво национално законодателство, транспониращо тази разпоредба, нито евентуални обстоятелства, от които да е видно, че посочената разпоредба има значение за разрешаването на спора в главното производство.
- 60 При това положение следва да се приеме, че с третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която обвързва правото на икономическия оператор, продаващ на нейна територия стоки, които е закупил от продавач, намиращ се на територията на друга държава членка, в която те са произведени, освободени за потребление и освободени от облагане с акциз в съответствие с тази разпоредба, да получи предвиденото в нея освобождаване с условието той да има качеството на регистриран получател, а въпросният продавач това на лицензиран складодържател.
- 61 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 27, параграф 1 от Директива 92/83 държавите членки могат да определят условия с цел да осигурят точното и опростено прилагане на предвидените в тази разпоредба хипотези на освобождаване и да предотвратят всяко отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба. Както обаче бе припомнено в точка 46 от настоящото решение, Съдът вече е постановил, че тази призната на държавите членки възможност не може да постави под въпрос безусловния характер на предвиденото в посочената разпоредба задължение за освобождаване (решение от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 51 и цитираната съдебна практика).
- 62 От това следва, че при упражняването на тази възможност съответната държава членка трябва да се позовава на конкретни, обективни и подлежащи на проверка доказателства за съществуването на сериозна опасност от данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба и че определените от тази държава членка условия въз основа на така признатата ѝ възможност не бива да надхвърлят необходимото за постигането на посочената цел (решение от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 52 и цитираната съдебна практика).
- 63 Следователно държавите членки не могат да поставят прилагането на освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 в зависимост от съблюдаването на условия, за които не е установено въз основа на конкретни, обективни и подлежащи на проверка доказателства, че са необходими с цел гарантиране на точното и опростено прилагане на това освобождаване, както и за предотвратяване на всяка данъчна измама, избягване на акцизи или злоупотреба (решение от 9 декември 2010 г., *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, т. 53).
- 64 От представените на Съда данни изглежда, че условието, предвидено в разглежданата в главното производство национална правна уредба, а именно икономическият оператор, продаващ на територията на съответната държава членка стоки, които е закупил от продавач, намиращ се на територията на друга държава членка, да има качеството на регистриран получател, а въпросният продавачът това на лицензиран складодържател, не е необходимо нито за осигуряването на точното и опростено прилагане на

освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, нито за предотвратяването на отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба.

- 65 Наистина румънското правителство изтъква в писменото си становище, че ако беше допустимо процесните ароматизанти да се движат извън режим на отложено плащане на акциз, би съществувал риск те да бъдат преработени в предназначени за потребление алкохолни напитки, за които акцизът не би бил платен.
- 66 Следва обаче да се припомни, както прави генералният адвокат в точка 36 от заключението си, че видно от документ CED № 364 rev 1 от 22 януари 2003 г., Комитетът по акцизите е приел, че ароматизантите се използват предимно като концентрат за приготвянето на безалкохолни напитки, че са сравнително скъпи, тъй като струват повече от най-евтиния алкохол, продаван в повечето държави членки, и накрая, че пречистването на ароматизантите с цел извличане на етиловия алкохол от тях е скъпо. С оглед на тези особености Комитетът по акцизите стига до извода, че прилагането на освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 към момента на производството на ароматизантите не би могло да създаде риск от отклонение от акцизно облагане.
- 67 Тези съображения могат да хвърлят сериозни съмнения в съществуването на посочения от румънското правителство риск от преработване на ароматизантите в предназначени за потребление алкохолни напитки, както и в необходимостта от условието, предвидено с разглежданата в главното производство правна уредба, за да се осигури точното и опростено прилагане на въпросното освобождаване и да се предотврати отклонението от акцизно облагане, избягването на акцизи или злоупотребата.
- 68 Задача на запитващата юрисдикция, която е сезирана със спора по главното производство и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, е обаче да провери въз основа на конкретните, обективни и подлежащи на проверка доказателства, с които разполага, дали условието, с което румънската правна уредба обвързва прилагането на освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83, е необходимо, за да се осигури точното и опростено прилагане на това освобождаване и да се предотврати отклонението от акцизно облагане, избягването на акцизи или злоупотребата.
- 69 С оглед на изложените по-горе съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която обвързва правото на икономическия оператор, продаващ на нейна територия стоки, които е закупил от продавач, намиращ се на територията на друга държава членка, в която те са произведени, освободени за потребление и освободени от облагане с акциз в съответствие с тази разпоредба, да получи предвиденото в нея освобождаване с условието той да има качеството на регистриран получател, а въпросният продавач това на лицензиран складодържател, освен ако са налице конкретни, обективни и подлежащи на проверка доказателства, че това условие е необходимо, за да се осигури точното и опростено прилагане на това освобождаване и да се предотврати отклонението от акцизно облагане, избягването на акцизи или злоупотребата.



### **По четвъртия въпрос**

- 70 Четвъртият въпрос се отнася до хипотезата, при която държава членка е приложила неправилно освобождаването по член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83.
- 71 От отговора на първия въпрос обаче е видно, че в случая Ирландия правилно е приложила това освобождаване по отношение на процесните ароматизанти. При това положение не следва да се отговаря на четвъртия въпрос.

### **По съдебните разноски**

- 72 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

- 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:

предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага както за етиловия алкохол, който се използва за производството на ароматизанти, които на свой ред се използват за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol, така и за етиловия алкохол, който вече е бил използван за производството на такива ароматизанти.

- 2) Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83

трябва да се тълкува в смисъл, че:

когато етиловият алкохол, освободен за потребление в държава членка, в която е освободен от акциз, тъй като е бил използван за производството на ароматизанти, предназначени за приготвянето на безалкохолни напитки с алкохолно съдържание по обем, не по-високо от 1,2 % vol, впоследствие се продава в друга държава членка, последната е длъжна да третира този етилов алкохол по същия начин на своя територия, щом като първата държава членка е приложила правилно предвиденото в тази разпоредба освобождаване и няма данни за отклонение от акцизно облагане, избягване на акцизи или злоупотреба.

- 3) Член 27, параграф 1, буква д) от Директива 92/83

**трябва да се тълкува в смисъл, че:**

**не допуска правна уредба на държава членка, която обвързва правото на икономическия оператор, продаващ на нейна територия стоки, които е закупил от продавач, намиращ се на територията на друга държава членка, в която те са произведени, освободени за потребление и освободени от облагане с акциз в съответствие с тази разпоредба, да получи предвиденото в нея освобождаване с условието, че той има качеството на регистриран получател, а въпросният продавач това на лицензиран складодържател, освен ако са налице конкретни, обективни и подлежащи на проверка доказателства, че това условие е необходимо, за да се осигури точното и опростено прилагане на това освобождаване и да се предотврати отклонението от акцизно облагане, избягването на акцизи или злоупотребата.**

Подписи