



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
YVES BOT  
της 4ης Ιουνίου 2015<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-306/14**

**Direktor na Agentsia «Mitnitsi»  
κατά  
Biovet AD**

[αίτηση του Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία) για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Οδηγία 92/83/ΕΟΚ — Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών — Άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ' — Άρθρο 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ' — Απαλλαγή από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως — Αιθυλική αλκοόλη — Χρήση για την παρασκευή φαρμάκων — Καθαρισμός και απολύμανση»

1. Η υπό εξέταση αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά<sup>2</sup>.
2. Η εν λόγω αίτηση υπεβλήθη στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Direktor na Agentsia «Mitnitsi» (διευθυντή της υπηρεσίας τελωνείων, στο εξής: Direktor) και της Biovet AD (στο εξής: Biovet) επί του ζητήματος της υπαγωγής στο καθεστώς του εναρμονισμένου ειδικού φόρου καταναλώσεως της αιθυλικής αλκοόλης που η Biovet χρησιμοποιεί για τον καθαρισμό και την απολύμανση τεχνικού εξοπλισμού, εγκαταστάσεων παραγωγής, καθαρών θαλάμων, καθώς και επιφανειών εργασίας στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της παρασκευής φαρμάκων.

### I – Το νομικό πλαίσιο

#### A – Το δίκαιο της Ένωσης

3. Η δέκατη ένατη και η εικοστή αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83 έχουν ως εξής:

«[εκτιμώντας] ότι είναι αναγκαίο να θεσπισθούν σε κοινοτικό επίπεδο οι απαλλαγές που ισχύουν για αγαθά, τα οποία μεταφέρονται μεταξύ κρατών μελών·

ότι είναι δυνατόν, πάντως, να παρέχεται στα κράτη μέλη η ευχέρεια να εφαρμόζουν απαλλαγές που συνδέονται με το είδος τελικής χρήσης του προϊόντος εντός του εδάφους τους».

<sup>1</sup> — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

<sup>2</sup> — ΕΕ L 316, σ. 21.

4. Δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη επιβάλλουν ειδικό φόρο καταναλώσεως επί της αιθυλικής αλκοόλης.

5. Το μέρος VII της εν λόγω οδηγίας, με τίτλο «Απαλλαγές», προβλέπει καθεστώς υποχρεωτικής απαλλαγής (άρθρο 27, παράγραφος 1) και καθεστώς προαιρετικής απαλλαγής (άρθρο 27, παράγραφος 2).

6. Στο πλαίσιο του καθεστώτος υποχρεωτικής απαλλαγής, το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83 ορίζει:

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

[...]

δ) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή φαρμάκων όπως αυτά ορίζονται από την οδηγία 65/65/ΕΟΚ [3]».

7. Στο πλαίσιο του καθεστώτος προαιρετικής απαλλαγής, το άρθρο 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83 ορίζει:

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

[...]

δ) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων, εφόσον αυτά στην τελική μορφή τους δεν περιέχουν αλκοόλη».

## B – Το βουλγαρικό δίκαιο

8. Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 4, σημείο 4, του νόμου περί ειδικών φόρων καταναλώσεως και περί φορολογικών αποθηκών (Zakon za aktsizite i danachnite skladove)<sup>4</sup>, ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης<sup>5</sup>, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως που έχει καταβληθεί για αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά επιστρέφεται οσάκις αυτά χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο διαδικασίας παραγωγής, εφόσον το τελικό προϊόν δεν περιέχει αλκοόλη.

9. Με το άρθρο 22, παράγραφος 7, του ZADS διευκρινίζεται ότι για την εφαρμογή της παραγράφου 3 και της παραγράφου 4, σημείο 4, του ίδιου άρθρου λογίζεται ότι η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά που χρησιμοποιούνται ως μέσα καθαρισμού δεν χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο διαδικασίας παραγωγής.

3 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 26ης Ιανουαρίου 1965, περί της προσεγγίσεως των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με τα φαρμακευτικά ιδιοσκευάσματα (ΕΕ ειδ. έκδ. 13/001, σ. 25).

4 — DV [Επίσημη Εφημερίδα της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας] αριθ. 91, της 15ης Νοεμβρίου 2005.

5 — DV αριθ. 54, της 17ης Ιουλίου 2012, στο εξής: ZADS.

## II – Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10. Η Biovet παρασκευάζει φαρμακευτικές ουσίες και εμπορεύεται κτηνιατρικά φάρμακα, γεωργικά προϊόντα, καθώς και φάρμακα για ανθρώπινη χρήση.

11. Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της η Biovet χρησιμοποιεί αιθυλική αλκοόλη, υπό τη μορφή υδατικού διαλύματος με περιεκτικότητα 70 % σε αιθανόλη, για τον καθαρισμό και την απολύμανση τεχνικού εξοπλισμού, εγκαταστάσεων παραγωγής, καθώς και χώρων και επιφανειών εργασίας.

12. Τη 14η Σεπτεμβρίου 2012 η Biovet υπέβαλε αίτηση για την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως που είχε καταβάλει για 271 λίτρα αιθυλικής αλκοόλης χρησιμοποιηθέντα για τους προαναφερθέντες σκοπούς κατά το διάστημα μεταξύ 1ης και 31ης Αυγούστου 2012.

13. Η εν λόγω αίτηση απερρίφθη με απόφαση του Nachalnik na Mitnitsa «Plovdiv» (διευθυντή του τελωνείου Φιλιππουπόλεως). Κατά της αποφάσεως αυτής ασκήθηκε διοικητική προσφυγή, η οποία απερρίφθη με απόφαση του Direktor.

14. Η Biovet άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως του Direktor ενώπιον του Administrativen sad Sofia-grad (Διοικητικού Πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία).

15. Το εν λόγω δικαστήριο διέταξε πραγματογνωμοσύνη, εκ της οποίας προέκυψε ότι η Biovet χρησιμοποιεί, μεταξύ άλλων, υδατικό διάλυμα περιεκτικότητας 70 % σε αιθανόλη για την απολύμανση των χώρων, του εξοπλισμού και των εγκαταστάσεών της. Κατά την έκθεση πραγματογνωμοσύνης, η απολύμανση σκοπεί στην εξουδετέρωση των μικροοργανισμών που δεν έχουν εξαλειφθεί με τον υγρό καθαρισμό και, ιδίως, των παθογόνων μικροοργανισμών των οποίων η παρουσία απαγορεύεται από τους κανόνες περί περιεκτικότητας μικροβίων στα φάρμακα. Κατά την εν λόγω έκθεση, οι δραστηριότητες της Biovet είναι σύμφωνες προς τα πρότυπα ορθής πρακτικής που ισχύουν στον τομέα της παρασκευής φαρμάκων. Επιπροσθέτως, το υδατικό διάλυμα με περιεκτικότητα 70 % σε αιθυλική αλκοόλη προτιμάται έναντι άλλων προϊόντων ως απολυμαντικό στην παρασκευή φαρμάκων, ιδίως διότι η αιθυλική αλκοόλη αποτελεί τη λιγότερο βλαβερή από τοξικολογικής απόψεως ουσία, ενώ παρουσιάζει την ταχύτερη απολυμαντική δράση.

16. Το Administrativen sad Sofia-grad έκρινε ότι ο καθαρισμός και η απολύμανση συνιστούν διαφορετικές διαδικασίες ή δραστηριότητες οι οποίες αποτελούν τμήμα της διαδικασίας παραγωγής προϊόντος μη περιέχοντος αλκοόλη στην τελική του μορφή και ότι, ως εκ τούτου, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως που είχε καταβληθεί για τη χρησιμοποιηθείσα για απολύμανση αλκοόλη έπρεπε να επιστραφεί βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 4, του ZADS, χωρίς να τυγχάνει επ' αυτής εφαρμογή η παράγραφος 7 του εν λόγω άρθρου.

17. Κατά της αποφάσεως του Administrativen sad Sofia-grad ασκήθηκε αναίρεση από τον Direktor ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

18. Υπό αυτές τις συνθήκες το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Ποιο είναι το εννοιολογικό περιεχόμενο του κατ' άρθρο 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83 όρου "παραγωγή" και κατά πόσον εμπίπτουν σε αυτό ο καθαρισμός και/ή η απολύμανση ως διαδικασίες για την επίτευξη συγκεκριμένων βαθμών καθαριότητας, συμφώνως προς τις ορθές πρακτικές για την παρασκευή φαρμάκων;
- 2) Επιτρέπει το άρθρο 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83, στην περίπτωση κατά την οποία τα κράτη μέλη έχουν καθιερώσει με ρύθμιση την απαλλαγή της αλκοόλης από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο καταναλώσεως οσάκις αυτή χρησιμοποιείται για την παραγωγή

προϊόντων τα οποία στην τελική μορφή τους δεν περιέχουν αλκοόλη, την εισαγωγή κανόνα κατά τον οποίο, για την εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής, η αλκοόλη που χρησιμοποιείται ως μέσο καθαρισμού λογίζεται ως μη χρησιμοποιούμενη στο πλαίσιο διαδικασίας παραγωγής;

- 3) Προσक्रούει στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης η εισαγωγή, με άμεση ισχύ (ήτοι, άνευ προβλέψεως εύλογης προθεσμίας απαραίτητης για την προσαρμογή των φορέων της αγοράς) πλάσματος δικαίου, όπως αυτού που καθιερώνεται με το άρθρο 22, παράγραφος 7, του ZADS, το οποίο περιορίζει την απαλλαγή της αλκοόλης από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως, η οποία εισήχθη από το κράτος μέλος στο πλαίσιο της εκ μέρους του ασκήσεως διακριτικής ευχέρειας, αποκλείοντας την επιστροφή του εν λόγω φόρου προκειμένου για την αλκοόλη που χρησιμοποιείται ως μέσο καθαρισμού;

### III – Ανάλυση

19. Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί εάν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης απαλλαγή εμπίπτει στο προβλεπόμενο από το άρθρο 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83 καθεστώς προαιρετικής απαλλαγής, το οποίο αφορά την αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιείται «για την παραγωγή προϊόντων, εφόσον αυτά στην τελική μορφή τους δεν περιέχουν αλκοόλη».

20. Όπως επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε οι διάδικοι της κύριας δίκης αμφισβητούν το γεγονός ότι η μη μετουσιωμένη αλκοόλη που χρησιμοποιείται για τον καθαρισμό και την απολύμανση του εξοπλισμού παρασκευής φαρμάκων δεν εμπίπτει στο καθεστώς υποχρεωτικής απαλλαγής που προβλέπεται από το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83, το οποίο μεταφέρθηκε στην εθνική έννομη τάξη με το άρθρο 22, παράγραφος 3, σημείο 2, του ZADS.

21. Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει περίπτωση υποχρεωτικής απαλλαγής για την αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιείται «για την παραγωγή φαρμάκων όπως αυτά ορίζονται από την οδηγία 65/65/ΕΟΚ».

22. Όπως διευκρινίζει η Επιτροπή, το ζήτημα της προαιρετικής απαλλαγής δεν θα ετίθετο αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης απαλλαγή ήταν υποχρεωτική κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83.

23. Η Επιτροπή εκτιμά συναφώς ότι η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη υποχρεωτική απαλλαγή πρέπει να τυγχάνει αυστηρής ερμηνείας. Κατά την Επιτροπή, η εν λόγω διάταξη πρέπει να καταλαμβάνει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αλκοόλη χρησιμοποιείται απευθείας για την «παραγωγή φαρμάκων», ως συστατικό του ιδιοσκευάσματος, μεταξύ των οποίων δεν καταλέγεται η περίπτωση της αλκοόλης που χρησιμοποιείται για τον καθαρισμό εξοπλισμού.

24. Προς στήριξη της εν λόγω ερμηνείας η Επιτροπή επικαλείται έγγραφο εργασίας συνταχθέν από την ίδια<sup>6</sup>. Η Επιτροπή στηρίζεται επίσης στην οικονομία του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83, επισημαίνοντας ότι το στοιχείο δ' της εν λόγω διατάξεως θα πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με τα στοιχεία γ' και ε' αυτής. Η Επιτροπή προσθέτει συναφώς, αναφερόμενη στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, το οποίο προβλέπει περίπτωση απαλλαγής για την αλκοόλη που χρησιμοποιείται «για την παραγωγή ξιδιού υπαγομένου στον κωδικό ΣΟ 2209», ότι η αλκοόλη, συμπεριλαμβανομένου του οίνου, χρησιμοποιείται απευθείας στην παραγωγή ξιδιού. Επιπροσθέτως, όσον αφορά το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της εν λόγω

6 — Έγγραφο CED 283 (XXI/1968/98).

οδηγίας, το οποίο προβλέπει περίπτωση απαλλαγής για την αλκοόλη που χρησιμοποιείται «για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2%», η Επιτροπή επισημαίνει ότι η αλκοόλη χρησιμοποιείται κατ' αρχήν ως διαλύτης.

25. Τέλος, κατά την Επιτροπή, η εν λόγω ερμηνεία είναι σύμφωνη με τον σκοπό που επιδιώκουν οι προβλεπόμενες από την οδηγία 92/83 απαλλαγές, ο οποίος, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, «είναι, μεταξύ άλλων, η εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί της αλκοόλης ως ενδιάμεσου προϊόντος που χρησιμοποιείται στη σύνθεση άλλων εμπορικών ή βιομηχανικών προϊόντων»<sup>7</sup>.

26. Φρονώ ότι η υποστηριζόμενη από την Επιτροπή ερμηνεία δεν είναι πειστική. Κατά την άποψή μου, η υπό κρίση υπόθεση πρέπει να εξετασθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83, τούτο δε για τους ακόλουθους λόγους.

27. Κατ' αρχάς, η εν λόγω διάταξη είναι διατυπωμένη κατά τρόπο γενικό. Αυτή καθ' εαυτήν η διατύπωση ότι η αλκοόλη χρησιμοποιείται για την «παραγωγή φαρμάκων» δεν αποτυπώνει την ιδέα ότι η χρησιμοποιούμενη αλκοόλη θα πρέπει να περιέχεται στη σύνθεση του φαρμάκου. Εάν η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να εκφράσει τη συγκεκριμένη ιδέα, αυτός θα είχε ρητώς ορίσει ότι η εν λόγω περίπτωση απαλλαγής ισχύει για την αλκοόλη που χρησιμοποιείται «στη σύνθεση φαρμάκων» ή ακόμη ως «ως συστατικό στην παρασκευή φαρμάκων».

28. Δεύτερον, το επιχείρημα που αντλείται από την οικονομία του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 δεν είναι, κατά την άποψή μου, πειστικό. Συγκεκριμένα, ενώ τα στοιχεία γ', ε' και στ' της εν λόγω διατάξεως αφορούν περιπτώσεις κατά τις οποίες η αλκοόλη περιέχεται στη σύνθεση τελικού προϊόντος, δεν συμβαίνει το ίδιο με τις περιπτώσεις των στοιχείων α' και β' της ίδιας διατάξεως. Εν πάση περιπτώσει, το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ' της οδηγίας 92/83 θα μπορούσε κάλλιστα να αποτελεί το μοναδικό άρθρο που αφορά περίπτωση κατά την οποία η αλκοόλη χρησιμοποιείται για την παρασκευή προϊόντος χωρίς αυτή να περιέχεται κατ' ανάγκην στη σύνθεση του εν λόγω προϊόντος.

29. Εξάλλου, εκτιμώ ότι είναι πεπλανημένη η άποψη ότι το σύστημα που ο νομοθέτης της Ένωσης θέτει σε εφαρμογή καθιερώνει σαφή διάκριση μεταξύ, αφενός, του καθεστώτος των υποχρεωτικών απαλλαγών, το οποίο αφορά αποκλειστικώς την αλκοόλη που περιέχεται στη σύνθεση τελικού προϊόντος και, αφετέρου, του καθεστώτος των προαιρετικών απαλλαγών, το οποίο αφορά αποκλειστικώς τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αλκοόλη δεν περιέχεται στη σύνθεση τελικού προϊόντος. Συναφώς, αρκεί η μνεία, χάριν παραδείγματος, του άρθρου 27, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/83, το οποίο προβλέπει προαιρετική απαλλαγή για την αλκοόλη που χρησιμοποιείται «στα νοσοκομεία και φαρμακεία για ιατρικούς σκοπούς». Η εν λόγω περίπτωση δύναται να καταλαμβάνει όχι μόνον την αλκοόλη που χρησιμοποιείται στο πλαίσιο φαρμακείου για την απολύμανση των υλικών ή τη γενική συντήρηση των χώρων του, αλλά ομοίως την αλκοόλη που χρησιμοποιείται ως συστατικό γαληνικών σκευασμάτων εκτός φαρμακοποιίας ή γαληνικών σκευασμάτων εντός φαρμακοποιίας.

30. Τρίτον, ο σκοπός που επιδιώκεται με τις προβλεπόμενες από την οδηγία 92/83 απαλλαγές, όπως αυτός διατυπώθηκε από το Δικαστήριο<sup>8</sup>, επιβεβαιώνει, κατά την άποψή μου, τη θέση ότι οι προβλεπόμενες από την εν λόγω οδηγία απαλλαγές δεν αφορούν αποκλειστικώς την αλκοόλη ως ενδιάμεσο προϊόν περιλαμβανόμενο στη σύνθεση άλλων εμπορικών ή βιομηχανικών προϊόντων. Η χρήση της επιρρηματικής φράσεως «μεταξύ άλλων» είναι συναφώς ενδεικτική. Η φράση αυτή

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

8 — Βλ. σημείο 25 των παρούσων προτάσεων.

εκφράζει την ιδέα, όπως αυτή διατυπώθηκε από το Δικαστήριο με την απόφασή του Ιταλία κατά Επιτροπής<sup>9</sup>, ότι «η οδηγία 92/83 προβλέπει ορισμένες απαλλαγές οι οποίες αποβλέπουν συνήθως στην εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως επί της αλκοόλης ως ενδιάμεσου προϊόντος περιλαμβανόμενου στη σύνθεση άλλων εμπορικών ή βιομηχανικών προϊόντων»<sup>10</sup>.

31. Εκ της εν λόγω νομολογίας συνάγεται, κατά την άποψή μου, ότι σκοπός των προβλεπομένων από την οδηγία 92/83 απαλλαγών, τόσο στο πλαίσιο του άρθρου 27, παράγραφος 1, όσο και στο πλαίσιο του άρθρου 27, παράγραφος 2, αυτής, είναι η εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως όχι μόνον επί της αλκοόλης ως ενδιάμεσου προϊόντος περιλαμβανόμενου στη σύνθεση άλλων εμπορικών ή βιομηχανικών προϊόντων, αλλά ομοίως επί της αλκοόλης που χρησιμοποιείται για άλλους σκοπούς, οι οποίοι απαριθμούνται στις δύο αυτές διατάξεις.

32. Φρονώ επομένως ότι ορθή είναι η ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83 ως σκοπούντος στην εξουδετέρωση των επιπτώσεων του εναρμονισμένου ειδικού φόρου καταναλώσεως επί της αλκοόλης που χρησιμοποιείται για την παραγωγή φαρμάκων, είτε αυτή περιέχεται στη σύνθεση των φαρμάκων είτε είναι αναγκαία για την παρασκευή φαρμάκων.

33. Ως εξαιρέσεις από την αρχή του εναρμονισμένου ειδικού φόρου καταναλώσεως οι απαλλαγές θα πρέπει βεβαίως να ερμηνεύονται κατά τρόπο αυστηρό. Εντούτοις, εκτιμώ ότι το κρίσιμο ζήτημα είναι εν προκειμένω διαφορετικό. Αυτό που πρέπει, ειδικότερα, να αποσαφηνισθεί είναι εάν η περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει στην κρίση του Δικαστηρίου εμπίπτει στο καθεστώς των υποχρεωτικών απαλλαγών ή στο καθεστώς των προαιρετικών απαλλαγών. Εν αμφιβολία, το Δικαστήριο, βάσει της επιταγής περί ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, θα πρέπει, κατά την άποψή μου, να δώσει το προβάδισμα στο καθεστώς των υποχρεωτικών απαλλαγών που καθορίζονται σε επίπεδο Ένωσης, τούτο δε κατά μείζονα λόγο καθόσον οι εν λόγω υποχρεωτικές απαλλαγές καταλαμβάνουν ρητώς την κατηγορία των επίμαχων στην υπόθεση της κυρίας δίκης προϊόντων, ήτοι των φαρμάκων. Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83 έχει επομένως τον χαρακτήρα *lex specialis* σε σχέση με το άρθρο 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ', αυτής. Εξάλλου, επιβάλλεται να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το Δικαστήριο έχει κατ' επανάληψη τονίσει στο παρελθόν ότι «η απαλλαγή των προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 αποτελεί τον κανόνα και η άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής την εξαίρεση»<sup>11</sup>.

34. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, εκτιμώ ότι τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83 και όχι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ', αυτής.

35. Προκειμένου να παρασχεθεί στο αιτούν δικαστήριο απάντηση λυσιτελής για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το γεγονός ότι, από τυπικής απόψεως, εθνικό δικαστήριο διατύπωσε προδικαστικό ερώτημα μνημονεύοντας συγκεκριμένες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που δύναται να χρησιμεύσουν για τη διάγνωση της ενώπιόν του εκκρεμούς διαφοράς, ανεξαρτήτως της εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου αναφοράς ή μη, με τα ερωτήματά του, στα στοιχεία αυτά. Συναφώς, αποτελεί έργο του Δικαστηρίου να συναγάγει, από το σύνολο των στοιχείων που παρέχει το εθνικό δικαστήριο και, ιδίως, από το σκεπτικό της διατάξεως περί παραπομπής, εκείνα τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς<sup>12</sup>.

9 — C-482/98, EU:C:2000:672.

10 — Σκέψη 4. Η υπογράμμιση δική μου.

11 — Απόφαση *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Essent Energie Productie* (C-91/13, EU:C:2014:2206, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36. Προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83, η αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιείται για την απολύμανση των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού εταιρείας παρασκευής φαρμάκων πρέπει να θεωρείται ως χρησιμοποιούμενη «για την παραγωγή φαρμάκων» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

37. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει με σαφήνεια ότι η Biovet αξιώνει την επιστροφή του ειδικού φόρου καταναλώσεως τον οποίο κατέβαλε επί της αιθυλικής αλκοόλης που χρησιμοποιεί για την απολύμανση των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού της ακριβώς στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της παραγωγής φαρμάκων.

38. Συναφώς, από τη διάταξη περί παραπομπής συνάγεται ότι για την απολύμανση χρησιμοποιούνται χημικά σκευάσματα τα οποία περιέχουν αιθυλική αλκοόλη προκειμένου να μειώνεται στο μέγιστο ο αριθμός των μικροοργανισμών, ούτως ώστε αυτοί να μην αποτελούν πλέον κίνδυνο για την ποιότητα και την ασφάλεια των παρασκευαζόμενων φαρμάκων.

39. Η απολύμανση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων και χώρων εργασίας με τη χρήση αιθυλικής αλκοόλης αποτελεί επομένως αναγκαίο στάδιο της διαδικασίας παρασκευής φαρμάκων, άνευ του οποίου θα ήταν αδύνατη η εξασφάλιση της απουσίας ανεπιθύμητων παθογόνων μικροοργανισμών από τα φάρμακα.

40. Εν ολίγοις, δεν δύναται να νοηθεί διαδικασία παρασκευής φαρμάκων άνευ απολύμανσης των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο αυτής. Δεδομένου ότι η απολύμανση αποτελεί συμφυές με τη διαδικασία παρασκευής φαρμάκων στάδιο, η προς τούτο χρησιμοποιούμενη αιθυλική αλκοόλη πρέπει κατ' ανάγκην να θεωρείται ως χρησιμοποιούμενη «για την παραγωγή φαρμάκων» κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83.

41. Συνεπώς, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εφαρμόσει την εθνική διάταξη η οποία μεταφέρει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83 και να την ερμηνεύσει κατά τρόπον εξασφαλίζοντα την πραγματική εφαρμογή της υποχρεωτικής απαλλαγής επί της αιθυλικής αλκοόλης που η Biovet χρησιμοποίησε για την απολύμανση των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού της στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της παρασκευής φαρμάκων.

42. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση έγινε αναφορά σε μια ακόμη περίπτωση, η οποία, κατά την άποψή μου, επιρρωννύει τη λύση που προτείνω στο Δικαστήριο. Πρόκειται για την περίπτωση κατά την οποία η αιθυλική αλκοόλη χρησιμοποιείται για την εξαγωγή δραστικής ουσίας. Στην περίπτωση αυτή, όπως η ίδια η Επιτροπή παραδέχθηκε, η αλκοόλη χρησιμοποιείται αναμφιβόλως για την παρασκευή του φαρμάκου που περιέχει την εν λόγω δραστική ουσία. Η αλκοόλη αυτή θα πρέπει και σε αυτή την περίπτωση να θεωρείται ως χρησιμοποιούμενη «για την παραγωγή φαρμάκων» κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83, έστω και αν δεν περιέχεται στη σύνθεση του οικείου φαρμάκου.

#### IV – Πρόταση

43. Λαμβανομένης υπόψη της προεκτεθείσας συλλογιστικής, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει επί του υποβληθέντος από το Varhoven administrativen sad ερωτήματος την ακόλουθη απάντηση: Κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά, η αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιείται για την απολύμανση των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού εταιρείας παρασκευής φαρμάκων πρέπει να θεωρείται ως χρησιμοποιούμενη «για την παραγωγή φαρμάκων» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.