



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTHONY MICHAEL COLLINS
της 14ης Ιουλίου 2022¹

Υπόθεση C-332/21

Quadrant Amroq Beverages SRL
κατά

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[αίτηση του Tribunalul București
(πρωτοδικείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ειδικός φόρος κατανάλωσης – Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε' – Αιθυλική αλκοόλη – Απαλλαγές – Παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 % – Απαλλαγή χορηγηθείσα από το κράτος μέλος παραγωγής και αναγνώρισή της από το κράτος μέλος προορισμού – Προϋποθέσεις που επιβάλλει το κράτος μέλος προορισμού»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία) προέκυψε στο πλαίσιο προσφυγής που άσκησε η Quadrant Amroq Beverages SRL (στο εξής: προσφεύγουσα) με αίτημα την ακύρωση αποφάσεων της Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (εθνικής φορολογικής αρχής – γενικής διεύθυνσης φορολογουμένων υψηλού εισοδήματος, Ρουμανία) διά των οποίων απορρίφθηκαν αιτήσεις της προσφεύγουσας περί επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης τον οποίο είχε καταβάλει δυνάμει των διατάξεων του εθνικού δικαίου που μεταφέρουν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ στην εσωτερική έννομη τάξη².

2. Η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε από παραγωγό εγκατεστημένο στην Ιρλανδία αρωματικές ουσίες για να τις χρησιμοποιήσει στην παρασκευή αναψυκτικών στη Ρουμανία. Θεωρούσε ότι η αιθυλική αλκοόλη που είχε χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή των αρωματικών ουσιών είχε ήδη τεθεί σε ανάλωση στην Ιρλανδία και είχε απαλλαγεί από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης δυνάμει των διατάξεων της ιρλανδικής νομοθεσίας που μεταφέρουν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 στην εσωτερική έννομη τάξη. Η εν λόγω διάταξη του δικαίου της

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21).

Ένωσης προβλέπει την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των προϊόντων αιθυλικής αλκοόλης «όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή [...] μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2%». Κατά το ιρλανδικό δίκαιο, απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης η αιθυλική αλκοόλη που είτε πρόκειται να χρησιμοποιηθεί είτε έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή των εν λόγω αρωματικών ουσιών. Κατά το ρουμανικό δίκαιο, απαλλάσσεται μόνον η αιθυλική αλκοόλη που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών.

3. Στις παρούσες προτάσεις εξετάζεται το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83, οι περιστάσεις υπό τις οποίες το κράτος μέλος προορισμού οφείλει να αναγνωρίσει την απαλλαγή που χορηγήθηκε από άλλο κράτος μέλος κατ' εφαρμογήν της διάταξης αυτής, καθώς και κατά πόσον ένα κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλονται τα προϊόντα μπορεί να επιβάλει διαδικαστικές απαιτήσεις στους εμπόρους που έχουν λάβει την απαλλαγή αυτή.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία 92/83

4. Η οδηγία 92/83 περιέχει διατάξεις για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά.

5. Κατά το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη επιβάλλουν ειδικό φόρο κατανάλωσης στην αιθυλική αλκοόλη σύμφωνα με την οδηγία 92/83.

6. Κατά το άρθρο 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83, ως αιθυλική αλκοόλη ορίζονται:

«όλα τα προϊόντα με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % vol, τα οποία υπάγονται στους κωδικούς ΣΟ 2207 και 2208, ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα αποτελούν μέρος προϊόντος υπαγομένου σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ,

[...]

7. Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83:

«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:

[...]

ε) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2%».

2. Η οδηγία 2008/118

8. Το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK³ ορίζει τα εξής:

«Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων.»

9. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, ως «θέση σε ανάλωση» νοείται:

- α) η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου,
- β) η κατοχή υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου και της εθνικής νομοθεσίας,
- γ) η παραγωγή υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης παραγωγής, εκτός καθεστώτος αναστολής,
- δ) η εισαγωγή υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εισαγωγής, εκτός εάν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπαχθούν, αμέσως μετά την εισαγωγή, σε καθεστώς αναστολής.»

B. Το ρουμανικό δίκαιο

10. Στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής παρατίθενται οι ακόλουθες διατάξεις του ρουμανικού δικαίου.

11. Το άρθρο 206⁵⁸ του Legea nr. 571/2003 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (νόμου 571, της 22ας Δεκεμβρίου 2003, περί φορολογικού κώδικα)⁴, το οποίο ήταν σε ισχύ μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015, και τη διατύπωση του οποίου επαναλαμβάνει το άρθρο 397, παράγραφος 1⁵, του Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal (νόμου 227, της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, περί φορολογικού κώδικα), που τέθηκε σε εφαρμογή από το 2016⁶ και εφεξής (στο εξής: φορολογικός κώδικας), προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Η αιθυλική αλκοόλη, καθώς και τα λοιπά αλκοολούχα προϊόντα που αναφέρονται στο άρθρο 206², στοιχείο α, απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης:

- ε) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών που προορίζονται για την παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.»

³ Οδηγία του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).

⁴ *Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927 της 23ης Δεκεμβρίου 2003.

⁵ Αυτές είναι οι διατάξεις περί των οποίων γίνεται λόγος στον εθνικό φάκελο.

⁶ *Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 688 της 10ης Σεπτεμβρίου 2015.

12. Οι κανόνες εφαρμογής του άρθρου 206⁵⁸ του φορολογικού κώδικα προβλέπουν τα εξής:

«[...]

(13) Σε όλες τις περιπτώσεις του άρθρου 206⁵⁸, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα, η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης χορηγείται αποκλειστικά στον χρήστη του προϊόντος, υπό την προϋπόθεση ότι η προμήθεια αυτού γίνεται απευθείας από φορολογική αποθήκη.

(14) Ο χρήστης που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αιθυλικής αλκοόλης προς χρήση για τους σκοπούς του άρθρου 206⁵⁸, παράγραφος 1, στοιχεία b έως i, του φορολογικού κώδικα θα πρέπει να έχει την ιδιότητα του εγγεγραμμένου παραλήπτη.

[...]

(16) Η απαλλαγή χορηγείται άμεσα:

(a) στις περιπτώσεις του άρθρου 206⁵⁹, παράγραφος 1, στοιχεία d, f, g και h, του φορολογικού κώδικα·

(b) στις περιπτώσεις του άρθρου 206⁵⁸, παράγραφος 1, στοιχεία a, b, c και e, του φορολογικού κώδικα, στον εγκεκριμένο φορολογικό αποθηκευτή που λειτουργεί στο πλαίσιο ενιαίου συστήματος. Ως “ενιαίο σύστημα” νοείται η χρήση αιθυλικής αλκοόλης και άλλων αλκοολούχων προϊόντων από τον αποθηκευτή για την παραγωγή τελικών προϊόντων, τα οποία προορίζονται για κατανάλωση ως έχουν, χωρίς περαιτέρω επεξεργασία. [...]

(17) Σε όλες τις περιπτώσεις άμεσης απαλλαγής, αυτή χορηγείται εφόσον ο τελικός χρήστης έχει λάβει σχετική έγκριση. Η έγκριση αφορά όλους τους χρήστες που αγοράζουν προϊόντα απαλλασσόμενα από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

[...]

(34) Σε όλες τις περιπτώσεις άμεσης απαλλαγής, στην τιμή των προϊόντων κατά την παράδοση δεν περιλαμβάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης και για κάθε μεταφορά των εν λόγω προϊόντων θα πρέπει αυτά να συνοδεύονται από ανατύπωση του ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου της παραγράφου 91.

[...]

(37) Στις περιπτώσεις του άρθρου 206⁵⁸, παράγραφος 1, στοιχεία a, b, c, e και i, του φορολογικού κώδικα, η απαλλαγή χορηγείται έμμεσα. Στην τιμή των προϊόντων κατά την παράδοση περιλαμβάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, εφόσον δε ο επιχειρηματίας έχει την ιδιότητα του χρήστη, μπορεί μετά την παράδοση να υποβάλει αίτηση επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του [Codul de procedură fiscală (κώδικα φορολογικής διαδικασίας)].

(38) Για την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, ο χρήστης υποβάλλει στην τοπική φορολογική αρχή, σε μηνιαία βάση και το αργότερο την εικοστή πέμπτη ημέρα του μήνα που έπεται εκείνου για τον οποίο ζητείται η επιστροφή, αίτηση συνοδευόμενη από:

- (a) αντίγραφο του τιμολογίου αγοράς αιθυλικής αλκοόλης και/ή άλλων αλκοολούχων προϊόντων, στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο ειδικός φόρος κατανάλωσης·
- (b) στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στον προμηθευτή, ήτοι αποδεικτικό καταβολής επικυρωμένο από την τράπεζα στην οποία ο χρήστης διατηρεί λογαριασμό·
- (c) στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η ποσότητα που χρησιμοποιήθηκε για τους σκοπούς για τους οποίους χορηγήθηκε η απαλλαγή, ήτοι κατάσταση των ποσοτήτων που πράγματι χρησιμοποιήθηκαν καθώς και τα σχετικά έγγραφα τεκμηρίωσης.»

13. Οι κανόνες εφαρμογής του άρθρου 397 του φορολογικού κώδικα προβλέπουν τα εξής:

«81. (1) Στις περιπτώσεις άμεσης απαλλαγής, η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 397, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα χορηγείται αποκλειστικά στον χρήστη, υπό την προϋπόθεση ότι η προμήθεια των προϊόντων γίνεται είτε απευθείας από φορολογική αποθήκη είτε με ενδοκοινοτική απόκτηση από τον ίδιο τον χρήστη είτε με απευθείας εισαγωγή από τον ίδιο τον χρήστη.

(2) Στις περιπτώσεις έμμεσης απαλλαγής, η απαλλαγή των προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 397, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης χορηγείται αποκλειστικά στον χρήστη, υπό την προϋπόθεση ότι η προμήθεια των προϊόντων γίνεται είτε απευθείας από φορολογική αποθήκη είτε από εγγεγραμμένο παραλήπτη είτε με απευθείας εισαγωγή από τον ίδιο τον χρήστη. Ο εγγεγραμμένος παραλήπτης που παραδίδει προϊόντα προοριζόμενα να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς που συνεπάγονται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης καταγράφει χωριστά στο τιμολόγιο την αξία του φόρου που καταβάλλεται στο Δημόσιο.

(3) Ο χρήστης που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αιθυλικής αλκοόλης για τους σκοπούς του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχεία b έως i, του φορολογικού κώδικα πρέπει να έχει την ιδιότητα του εγγεγραμμένου παραλήπτη.

(4) Όταν η αιθυλική αλκοόλη εισάγεται από τρίτη χώρα προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχεία b έως i, του φορολογικού κώδικα, ο εισαγωγέας πρέπει να είναι επίσης ο χρήστης της πρώτης ύλης.

82. (1) Απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης χορηγείται απευθείας:

- (a) στις περιπτώσεις του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχεία d και f, του φορολογικού κώδικα·
- (b) στην περίπτωση του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχείο b, του φορολογικού κώδικα, μόνο για την παραγωγή φαρμακευτικών σκευασμάτων οινοπνεύματος·
- (c) στις περιπτώσεις του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχεία a, c και e, του φορολογικού κώδικα.

(2) Η άμεση απαλλαγή της παραγράφου 1, στοιχεία b and c, χορηγείται μόνο στους εγκεκριμένους αποθηκευτές που λειτουργούν εντός ενιαίου συστήματος. Ως “ενιαίο σύστημα” νοείται η χρήση αιθυλικής αλκοόλης και άλλων αλκοολούχων προϊόντων στις εγκαταστάσεις της φορολογικής αποθήκης για την παραγωγή τελικών προϊόντων, τα οποία προορίζονται για κατανάλωση ως έχουν, χωρίς περαιτέρω επεξεργασία.

(3) Σε όλες τις περιπτώσεις άμεσης απαλλαγής, αυτή χορηγείται εφόσον ο τελικός χρήστης έχει λάβει σχετική έγκριση.»

Γ. Το ιρλανδικό δίκαιο

14. Το άρθρο 77, στοιχείο a, σημείο iii, του Finance Act 2003 (δημοσιονομικού νόμου του 2003) μεταφέρει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 στην εσωτερική έννομη τάξη της Ιρλανδίας. Το άρθρο αυτό προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη της εφαρμογής τυχόν άλλης απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, και υπό τους όρους που δύνανται να ορίσουν ή να επιβάλλουν με άλλον τρόπο οι Commissioners [φορολογική αρχή], απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης χορηγείται για τα αλκοολούχα προϊόντα για τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση των Commissioners [φορολογικής αρχής]:

α) ότι πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ή έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή:

[...]

(iii) αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής ή ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.

[...]

III. Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Από την απόφαση περί παραπομπής, τη γνωμοδότηση σχετικά με το ιρλανδικό δίκαιο που προσκόμισε η προσφεύγουσα στο αιτούν δικαστήριο κατόπιν σχετικής αδείας του τελευταίου και τις γραπτές παρατηρήσεις της προσφεύγουσας προκύπτει ότι τα πραγματικά περιστατικά και το ιστορικό της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου εκκρεμούς διαφοράς έχουν ως εξής.

16. Η εταιρία Concentrate Manufacturing Company Ireland (CMCI) είναι ιρλανδική θυγατρική της PepsiCo, πολυεθνικής εταιρίας που παράγει τρόφιμα και ποτά. Χρησιμοποιεί 100 % μη μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη για την παραγωγή αρωματικών ουσιών⁷. Οι ουσίες αυτές έχουν περιεκτικότητα σε οινόπνευμα κυμαινόμενη μεταξύ 15 % και 62 % κατ' όγκον, προορίζονται δε για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών. Η CMCI παράγει τις εν λόγω αρωματικές ουσίες στην Ιρλανδία και τις μεταπωλεί σε άλλη ιρλανδική θυγατρική της PepsiCo, την Pepsi Ireland. Η τελευταία αυτή εταιρία πώλησε αρωματικές ουσίες στην προσφεύγουσα, η οποία τις χρησιμοποιεί για την παραγωγή αναψυκτικών στη Ρουμανία. Η CMCI αποστέλλει τις αρωματικές ουσίες από την Ιρλανδία απευθείας στην προσφεύγουσα στη Ρουμανία.

⁷ Οι αρωματικές ουσίες παρασκευάζονται από εκχυλίσματα φρούτων ή φυτών. Πρόκειται για μη υδατοδιαλυτά εκχυλίσματα, τα οποία διαλύονται σε οινόπνευμα ώστε να παρασκευαστεί υγρό συμπύκνωμα. Στη συνέχεια, το συμπύκνωμα αυτό αραιώνεται με νερό σε αναλογία 1:1 000 για την παραγωγή αναψυκτικών.

17. Κατά τα εκτιθέμενα στη γνωμοδότηση σχετικά με το ιρλανδικό δίκαιο, η CMCI έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή. Έχει επίσης την ιδιότητα του εγκεκριμένου παραλήπτη, με άδεια να λαμβάνει ετησίως 1 500 000 λίτρα μη μετουσιωμένης αιθυλικής αλκοόλης, άνευ υποχρέωσης καταβολής δασμών, για χρήση κατά την παραγωγή συμπυκνωμένων αναψυκτικών. Παραλαμβάνει την αλκοόλη στη φορολογική αποθήκη της, υπό καθεστώς αναστολής δασμών. Η μεταφορά του προϊόντος από τη φορολογική αποθήκη σε άλλο σημείο για την παραγωγή αρωματικών ουσιών συνιστά θέση σε ανάλωση⁸. Κατά την εν λόγω θέση σε ανάλωση γεννάται υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης, εκτός αν συντρέχει περίπτωση απαλλαγής κατά το άρθρο 77, στοιχείο α, σημείο iii, του Finance Act 2003 (δημοσιονομικού νόμου του 2003), το οποίο μεταφέρει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 στην εσωτερική έννομη τάξη.

18. Η προσφεύγουσα εκθέτει ότι, κατά τον χρόνο αγοράς των αρωματικών ουσιών από την Pepsi Ireland, θεωρούσε ότι η περιεχόμενη στις ουσίες αυτές αιθυλική αλκοόλη είχε ήδη τεθεί σε ανάλωση στην Ιρλανδία, ότι είχε τύχει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 στην εσωτερική έννομη τάξη της Ιρλανδίας και ότι δεν υπόκειτο πλέον σε καθεστώς αναστολής του φόρου ούτε σε άλλες διοικητικές διατυπώσεις σχετικές με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης. Εντούτοις, η προσφεύγουσα υποχρεώθηκε να καταβάλει ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά την εισαγωγή των αρωματικών ουσιών στη Ρουμανία. Η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης με βάση την εθνική νομοθεσία περί εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83. Η αίτηση επιστροφής απορρίφθηκε για λόγους ουσιαστικούς και διαδικαστικούς. Καταρχάς, η προσφεύγουσα είχε αγοράσει αρωματικές ουσίες, περιέχουσες αιθυλική αλκοόλη, για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών, και όχι αιθυλική αλκοόλη για την παραγωγή αρωματικών ουσιών. Δεύτερον, η προμήθεια των αρωματικών ουσιών δεν είχε γίνει από φορολογική αποθήκη, η δε προσφεύγουσα δεν είχε την ιδιότητα του εγκεκριμένου παραλήπτη (στο εξής: διαδικαστικές απαιτήσεις).

19. Η προσφεύγουσα ζήτησε την ακύρωση των αποφάσεων της ρουμανικής εθνικής φορολογικής αρχής με τις οποίες απορρίφθηκαν οι αιτιάσεις της και οι αιτήσεις της περί επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

20. Για την επίλυση της διαφοράς αυτής, το αιτούν δικαστήριο έκρινε αναγκαίο να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της [οδηγίας 92/83] την έννοια ότι απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης μόνον προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή, εν συνεχεία, μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, ή ότι τυγχάνουν της εν λόγω απαλλαγής και προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη που έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή ορισμένων αρωματικών ουσιών αυτού του είδους, τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί ή πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %;

⁸ Βλ. άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118, το οποίο παρατίθεται στα σημεία 8 και 9 των παρούσων προτάσεων. Το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει τη διάταξη αυτή στην απόφασή του της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψεις 46 έως 55).

- 2) Έχει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της [οδηγίας 92/83], στο πλαίσιο των σκοπών και της όλης οικονομίας της οδηγίας, την έννοια ότι, εφόσον προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη που προορίζονται να διατεθούν στο εμπόριο εντός άλλου κράτους μέλους έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα πρώτο κράτος μέλος, με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, δεδομένου ότι χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, το κράτος μέλος προορισμού πρέπει να τα μεταχειρισθεί κατά τον ίδιο τρόπο;
- 3) Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', και παράγραφος 2, στοιχείο δ', της [οδηγίας 92/83], καθώς και οι [αρχές] της αποτελεσματικότητας και της [αναλογικότητας], την έννοια ότι επιτρέπουν σε κράτος μέλος να επιβάλλει διαδικαστικές απαιτήσεις οι οποίες εξαρτούν την εφαρμογή της απαλλαγής, όσον αφορά τον παραλήπτη, από την υποχρέωση αυτός να έχει την ιδιότητα του εγγεγραμμένου παραλήπτη και, όσον αφορά τον πωλητή, [από την] υποχρέωση αυτός να έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ακόμη και αν το κράτος μέλος στο οποίο αποκτώνται τα εν λόγω προϊόντα δεν επιβάλλει στον επιχειρηματία ο οποίος τα διαθέτει στην αγορά την υποχρέωση να έχει την ιδιότητα του φορολογικού αποθηκευτή;
- 4) Αντιτίθενται οι αρχές της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας, ερμηνευόμενες υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της [οδηγίας 92/83], στο πλαίσιο των σκοπών και της όλης οικονομίας της οδηγίας, στη μη εφαρμογή της προβλεπόμενης από τις διατάξεις αυτές απαλλαγής σε φορολογούμενο κράτος μέλος προορισμού, ο οποίος παρέλαβε προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη και στηρίχθηκε στο γεγονός ότι τα προϊόντα αυτά χαρακτηρίστηκαν ως απαλλασσόμενα από τον φόρο βάσει επίσημης ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων της οδηγίας από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προέλευσης, ερμηνεία πάγια για μεγάλο χρονικό διάστημα, η οποία μεταφέρθηκε μεν στην εθνική έννομη τάξη και εφαρμόστηκε στην πράξη, πλην όμως αποδείχθηκε εσφαλμένη στη συνέχεια, σε περίπτωση κατά την οποία, δεδομένων των συνθηκών, δύναται να αποκλειστεί το ενδεχόμενο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής των ειδικών φόρων κατανάλωσης;»

21. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η προσφεύγουσα, η Ιρλανδία, η Δημοκρατία της Πολωνίας, η Ρουμανία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

IV. Επί του παραδεκτού

22. Η Ρουμανία αμφισβητεί το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως διότι θεωρεί ότι το αιτούν δικαστήριο δεν παρέσχε στο Δικαστήριο τα κατά το άρθρο 94, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου απαιτούμενα στοιχεία⁹.

23. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η διαδικασία του άρθρου 267 ΣΛΕΕ αποτελεί μέσο συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, με την οποία το Δικαστήριο τους παρέχει τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς επί της οποίας καλούνται να αποφανθούν¹⁰.

⁹ Όπως αυτά περιγράφονται στις συστάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς τα εθνικά δικαστήρια σχετικ[ά] με την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων (ΕΕ 2012, C 338, σ. 1).

¹⁰ Πρβλ. αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2012, Geistbeck (C-509/10, ΕΥ:C:2012:416, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 20ής Ιουνίου 2013, Impacto Azul (C-186/12, ΕΥ:C:2013:412, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24. Επίσης από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η ανάγκη να δοθεί ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που να είναι χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή απαιτεί να ορίσει αυτός το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται τα ερωτήματα που θέτει ή, τουλάχιστον, να εξηγήσει τις πραγματικές περιστάσεις στις οποίες στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά. Η απόφαση περί παραπομπής πρέπει επιπλέον να αναφέρει τους συγκεκριμένους λόγους που οδήγησαν τον εθνικό δικαστή να διερωτηθεί ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και να θεωρήσει αναγκαία την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο¹¹.

25. Είναι γεγονός ότι η απόφαση περί παραπομπής πόρρω απέχει από το να είναι τέλεια και ότι, όσον αφορά την παρουσίαση των πραγματικών περιστατικών, περιέχει ουκ ολίγα κενά και ανακολουθίες. Για παράδειγμα, ουδόλως αναφέρει τις σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ρουμανίας, μολονότι αυτές παρατίθενται στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής.

26. Εντούτοις, είμαι της γνώμης ότι το αιτούν δικαστήριο εξηγεί με επαρκή σαφήνεια τους λόγους που το οδήγησαν να υποβάλει στο Δικαστήριο ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης. Επιπλέον, η απόφαση περί παραπομπής περιέχει επαρκή στοιχεία ώστε το Δικαστήριο και οι ενδιαφερόμενοι που δικαιούνται να υποβάλουν γραπτές παρατηρήσεις να αποκτήσουν αρκούντως σαφή αντίληψη του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου της κύριας δίκης, όπως άλλωστε μαρτυρά το πλήθος των μετεχόντων στην έγγραφη διαδικασία. Η έλλειψη σαφήνειας όσον αφορά τη φύση των διαδικαστικών απαιτήσεων που επιβάλλουν οι ρουμανικές αρχές δεν φαίνεται επίσης να εμποδίζει το Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στο τρίτο ερώτημα. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει παραδεκτή την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και να απαντήσει σε αυτήν.

V. Νομική ανάλυση

A. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

27. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που η αιθυλική αλκοόλη πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2% ή και στην περίπτωση που η αιθυλική αλκοόλη έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών αυτού του είδους¹².

28. Κατά τη γνώμη της ρουμανικής εθνικής φορολογικής αρχής, η ως άνω απαλλαγή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που η αιθυλική αλκοόλη πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2%. Με αυτό το σκεπτικό η εθνική φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση της προσφεύγουσας για την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που είχε καταβάλει κατά την εισαγωγή των αρωματικών ουσιών στη Ρουμανία. Την άποψη αυτή υποστηρίζει και η Ρουμανία. Η προσφεύγουσα, η Ιρλανδία, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή θεωρούν ότι η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 εφαρμόζεται και στην περίπτωση που η αιθυλική αλκοόλη έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών.

¹¹ Απόφαση της 18ης Απριλίου 2013, Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹² Στο πρώτο ερώτημα γίνεται λόγος για «αρωματικ[ές] ουσ[ίες] [...] για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2%». Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρεται σε αναψυκτικά που αποτελούν αντικείμενο εμπορίας ή άλλου είδους μεταφοράς από την Ιρλανδία προς τη Ρουμανία.

29. Κατά το άρθρο 20 της οδηγίας 92/83, ως «αιθυλική αλκοόλη» ορίζονται «όλα τα προϊόντα με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % vol, τα οποία υπάγονται στους κωδικούς ΣΟ 2207 και 2208, ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα αποτελούν μέρος προϊόντος υπαγομένου σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ». Στην προσκομιζόμενη γνωμοδότηση σχετικά με το ιρλανδικό δίκαιο σημειώνεται ότι η αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιείται για την παραγωγή των επίμαχων αρωματικών ουσιών μπορούσε να υπαχθεί –κατά τον χρόνο θέσπισης της οδηγίας 92/83– στον κωδικό ΣΟ 2207· ενώ οι ίδιες οι αρωματικές ουσίες υπάγονταν στον κωδικό ΣΟ 2208¹³. Οι αρωματικές ουσίες εμπίπτουν στον ορισμό της αιθυλικής αλκοόλης που περιέχεται στο άρθρο 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83 και υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης¹⁴.

30. Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83, τα προϊόντα που καλύπτονται από την εν λόγω οδηγία απαλλάσσονται από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης «όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών [...]»¹⁵. Επομένως, η εφαρμογή ή μη της απαλλαγής εξαρτάται από την τελική χρήση της αιθυλικής αλκοόλης¹⁶. Ωστόσο, το κείμενο της εν λόγω διάταξης ενέχει κάποια αμφισημία: μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει είτε την έννοια «όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή αρωματικών ουσιών» είτε την έννοια «όταν έχουν χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών»¹⁷.

31. Επομένως, πρέπει να εφαρμοστούν τα λοιπά ερμηνευτικά κριτήρια που χρησιμοποιεί συνήθως το Δικαστήριο, δηλαδή ο σκοπός της υπό εξέταση διάταξης και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται¹⁸.

32. Η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή επισημαίνουν ότι ο σκοπός των απαλλαγών που προβλέπει η οδηγία 92/83 είναι, μεταξύ άλλων, η εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί της αιθυλικής αλκοόλης ως ενδιάμεσου προϊόντος που χρησιμοποιείται στη σύνθεση άλλων εμπορικών ή βιομηχανικών προϊόντων¹⁹. Το εν λόγω προϊόν είναι «αρωματικ[ή] ουσ[ία] προς παρασκευή [...] μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %».

33. Αν γίνει αποδεκτή η ερμηνεία που προτείνει η Ρουμανία, το αποτέλεσμα θα είναι η μεν αιθυλική αλκοόλη που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών αυτού του είδους να απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η δε αιθυλική αλκοόλη

¹³ Προϊόντα που υπάγονται στον κωδικό ΣΟ 2207 είναι τα εξής: «Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 80 % vol ή περισσότερο. Αιθυλική αλκοόλη και άλλα αποστάγματα μετουσιωμένα, οποιουδήποτε τίτλου»· προϊόντα που υπάγονται στον κωδικό ΣΟ 2208 είναι τα εξής: «Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο λιγότερο από 80 % vol. Αποστάγματα, λικέρ και άλλα οινοπνευματώδη ποτά. Σύνθετα αλκοολούχα παρασκευάσματα των τύπων που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών» [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1)].

Το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει το άρθρο 20 της οδηγίας 92/83 στην απόφασή του της 12ης Ιουνίου 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, σκέψεις 34 έως 40).

¹⁴ Βλ. σημείο 6 των παρούσων προτάσεων.

¹⁵ Δεν προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά το είδος του προϊόντος που αγόρασε η προσφεύγουσα. Ούτε στις γραπτές παρατηρήσεις οιοδήποτε εκ των μετεχόντων στη διαδικασία αμφισβητείται ότι το προϊόν που αγόρασε η προσφεύγουσα είναι αρωματική ουσία (που αποτελεί προϊόν με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 %) προς παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.

¹⁶ Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁷ Το ίδιο ισχύει και για άλλες γλωσσικές αποδόσεις της εν λόγω οδηγίας, παραδείγματος χάριν: τη γερμανική: «zur Herstellung [...] verwendet werden»· την ισπανική: «cuando se utilicen»· τη γαλλική: «utilisés pour la production»· την ολλανδική: «wanneer zij gebruikt worden»· την ιταλική: «impiegati per la produzione» και την πορτογαλική: «sejam utilizados».

¹⁸ «Κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να ερμηνευθεί διάταξη του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά, επίσης, και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος» (απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Niki Luftfahrt*, C-530/19, EU:C:2020:635, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁹ Αποφάσεις της 9ης Δεκεμβρίου 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 15ης Οκτωβρίου 2015, *Biovet* (C-306/14, EU:C:2015:689, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

που έχει ήδη χρησιμοποιηθεί κατά την παραγωγή των εν λόγω ουσιών να μην απαλλάσσεται. Η ερμηνεία αυτή θα οδηγούσε στο οξύμωρο αποτέλεσμα να υπόκειται εκ νέου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης –και αφού έχει χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών– η αιθυλική αλκοόλη που έχει τύχει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά τον χρόνο που επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή των ίδιων αρωματικών ουσιών. Το αποτέλεσμα αυτό ασφαλώς δεν θα επιτύγχανε τον σκοπό της εξουδετέρωσης των επιπτώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί της αιθυλικής αλκοόλης που χρησιμοποιείται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.

34. Επομένως, η τελολογική και συστηματική ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 συνηγορούν υπέρ της άποψης που υποστηρίζουν η προσφεύγουσα, η Ιρλανδία, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή. Υπέρ της ίδιας άποψης συνηγορούν επίσης οι μη δεσμευτικές κατευθυντήριες γραμμές που εξέδωσε η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης που επικουρεί την Επιτροπή²⁰, η οποία έχει εξετάσει επανειλημμένως το ζήτημα της εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε'.

35. Καταρχάς, η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης πρότεινε στα κράτη μέλη να χορηγούν την απαλλαγή στις περιπτώσεις που οι αρωματικές ουσίες έχουν χρησιμοποιηθεί για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών, με την επιφύλαξη των οικείων μηχανισμών παρακολούθησης που θεσπίζουν τα κράτη μέλη²¹. Η δε ενδοκοινοτική κυκλοφορία των αρωματικών ουσιών θα έπρεπε να γίνεται με την επιφύλαξη των διατάξεων της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ²².

36. Ωστόσο, κατόπιν περαιτέρω προβληματισμού, η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης έλαβε υπόψη το γεγονός ότι οι αρωματικές ουσίες χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο ως συμπυκνώματα για την παρασκευή αναψυκτικών. Εφόσον δεν είναι δυνατόν να καταναλωθούν χωρίς αραίωση, η αλκοόλη που περιέχουν μπορεί να θεωρηθεί μετουσιωμένη. Οι αρωματικές ουσίες είναι σχετικά ακριβές, καθώς στα περισσότερα κράτη μέλη το κόστος τους υπερβαίνει εκείνο της φθηνότερης αλκοόλης που διατίθεται στην αγορά. Τέλος, η διαδικασία που απαιτείται για την εξαγωγή αιθυλικής αλκοόλης από τις αρωματικές ουσίες είναι δαπανηρή. Λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά αυτά, ευλόγως η επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η χορήγηση της απαλλαγής κατά τον χρόνο παραγωγής των αρωματικών ουσιών δεν θα συνεπαγόταν κίνδυνο φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, πρότεινε την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 κατά τον χρόνο παραγωγής²³.

37. Στις κατευθυντήριες γραμμές που εξέδωσε κατά τη συνεδρίαση της 12ης και 14ης Νοεμβρίου 2003, η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης επισήμανε ότι, όπως συμφωνήθηκε σχεδόν ομόφωνα, για τις ανάγκες της ενδοκοινοτικής κυκλοφορίας αρωματικών

²⁰ Στο άρθρο 43, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 προβλέπεται ότι η Επιτροπή επικουρείται από επιτροπή καλούμενη στο εξής «επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης».

²¹ Βλ. σ. 3 του εγγράφου της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης αριθ. 364, αναθ. 1, της 22ας Ιανουαρίου 2003.

²² Οδηγία του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 807/2003 του Συμβουλίου, της 14ης Απριλίου 2003, περί προσαρμογής προς την απόφαση 1999/468/ΕΚ των διατάξεων των σχετικών με τις επιτροπές που επικουρούν την Επιτροπή στην άσκηση των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων της, οι οποίες προβλέπονται από πράξεις του Συμβουλίου που εκδόθηκαν σύμφωνα με τη διαδικασία διαβούλευσης (ομοφωνία) (ΕΕ 2003, L 122, σ. 36).

²³ Βλ. σ. 4 και 5 του εγγράφου της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης αριθ. 364, αναθ. 1, της 22ας Ιανουαρίου 2003.

ουσιών υπαγόμενων στους κωδικούς ΣΟ 1302 1930, 2106 9020 και 3302²⁴, η απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83 θα έπρεπε να εφαρμόζεται κατά τον χρόνο παραγωγής ή εισαγωγής των προϊόντων αυτών²⁵.

38. Επίσης, από τις διασκέψεις της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης επιρρωννύεται η άποψη ότι η αιθυλική αλκοόλη που έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών πρέπει να τυγχάνει της απαλλαγής, αντιθέτως προς την άποψη της Ρουμανίας.

39. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ως εξής:

Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης τα προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη, τόσο όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν όσο και όταν έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή, εν συνεχεία, μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.

B. Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

40. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι, εφόσον η αιθυλική αλκοόλη έχει ήδη τεθεί σε ανάλωση σε κράτος μέλος, με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης διότι έχει χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, τότε τα λοιπά κράτη μέλη πρέπει να μεταχειριστούν την αιθυλική αλκοόλη που περιέχεται στις εν λόγω αρωματικές ουσίες κατά τον ίδιο τρόπο. Η προσφεύγουσα, η Ιρλανδία και η Επιτροπή θεωρούν ότι η απαλλαγή που χορηγήθηκε από το κράτος μέλος όπου παράγεται το προϊόν πρέπει να αναγνωρίζεται από κάθε κράτος μέλος στο οποίο αποστέλλεται το εν λόγω προϊόν. Η Ρουμανία επισημαίνει ότι τούτο δεν μπορεί να ισχύει σε όλες τις περιπτώσεις. Η Δημοκρατία της Πολωνίας δεν κατέθεσε παρατηρήσεις επί του ζητήματος αυτού.

41. Υπό το πρίσμα της απαντήσεως που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, τα κράτη μέλη οφείλουν να απαλλάξουν από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης την αιθυλική αλκοόλη που έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.

42. Περαιτέρω, στη νομολογία του σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 92/83, η οποία εφαρμόζεται κατ' αναλογία και όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι η απόφαση κράτους μέλους περί επιβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως επί προϊόντος ή περί απαλλαγής του προϊόντος αυτού από τον εν λόγω φόρο πρέπει καταρχήν να αναγνωρίζεται από τα λοιπά κράτη μέλη. Αντίθετη ερμηνεία προσκρούει στην υλοποίηση του σκοπού που επιδιώκει η οδηγία

²⁴ Οι κωδικοί ΣΟ αναφέρονται στη Συνδυασμένη Ονοματολογία όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης των κατευθυντηρίων γραμμών, ήτοι στις 12 και 14 Νοεμβρίου 2003. Η αναφορά της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης στους συγκεκριμένους κωδικούς οφείλεται στο γεγονός ότι οι αρωματικές ουσίες περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83 δεν εμπίπτουν επακριβώς στην περιγραφή των υπαρχόντων κωδικών ΣΟ. Αυτή η έλλειψη ακρίβειας θεωρήθηκε η μοναδική πηγή κινδύνου φοροδιαφυγής (βλ. σ. 4 του εγγράφου της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης αριθ. 364, αναθ. 1, της 22ας Ιανουαρίου 2003).

²⁵ Βλ. σ. 1 του εγγράφου της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης αριθ. 458, της 19ης Νοεμβρίου 2003.

92/83 και δύναται να παρακωλύσει την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων²⁶. Επιπλέον, φρονώ ότι θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών, η οποία κατοχυρώνεται από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ²⁷.

43. Επομένως, στην περίπτωση που αρωματικές ουσίες έχουν τεθεί σε ανάλυση στο κράτος μέλος παραγωγής τους –κατ’ εφαρμογήν της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118 στην εσωτερική έννομη τάξη– και το εν λόγω κράτος μέλος έχει χορηγήσει στις αρωματικές αυτές ουσίες την επίμαχη απαλλαγή δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε’, της οδηγίας 92/83 στην εσωτερική έννομη τάξη²⁸, τότε το κράτος μέλος προορισμού των προϊόντων αυτών πρέπει να τα μεταχειριστεί κατά τον ίδιο τρόπο κατά την άφιξη τους στο έδαφός του, εκτός αν οι αρμόδιες αρχές του κράτους αυτού έχουν βάσιμους λόγους να πιστεύουν ότι η απαλλαγή χορηγήθηκε παρανόμως²⁹. Υπό το πρίσμα της απάντησης που προτείνω να δοθεί από το Δικαστήριο στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, στην υπό κρίση υπόθεση δεν αποδεικνύεται ότι το κράτος μέλος όπου παρήχθησαν και τέθηκαν σε ανάλυση οι αρωματικές ουσίες εφάρμοσε εσφαλμένα την απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε’, της οδηγίας 92/83.

44. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα ως εξής:

Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε’, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση που προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη έχουν ήδη τεθεί σε ανάλυση σε ένα πρώτο κράτος μέλος και το κράτος μέλος αυτό έχει ορθώς εφαρμόσει την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που προβλέπει η εν λόγω διάταξη, τότε το κράτος μέλος προορισμού πρέπει να τα μεταχειριστεί κατά τον ίδιο τρόπο εντός του εδάφους του.

Γ. Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

45. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν οι διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε’, και παράγραφος 2, στοιχείο δ’, της οδηγίας 92/83, καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι επιτρέπουν σε κράτος μέλος να επιβάλει διαδικαστικές απαιτήσεις στον έμπορο προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και που έχουν ήδη τύχει απαλλαγής από τον φόρο αυτόν στο κράτος μέλος όπου παρήχθησαν και τέθηκαν σε ανάλυση.

46. Η προσφεύγουσα εκθέτει ότι, κατά το ρουμανικό δίκαιο, και προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε’, της οδηγίας 92/83 στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, οι αρωματικές ουσίες θα πρέπει να μεταφέρονται από εγκεκριμένο αποθηκευτή σε εγγεγραμμένο φορέα οικονομικής δραστηριότητας ή σε εγγεγραμμένο παραλήπτη. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε τις αρωματικές ουσίες από ιρλανδική εταιρία, η οποία τις πώλησε μετά τη θέση τους σε ανάλυση με βάση το δίκαιο της Ιρλανδίας, ισχυρίζεται ότι δεν είναι δυνατόν να πληροί τις προϋποθέσεις αυτές. Από τα οικεία τιμολόγια δεν

²⁶ Απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψεις 41 και 42).

²⁷ Βλ., παραδείγματος χάριν, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Η. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:12, σημείο 60).

²⁸ Βλ., επίσης, σημείο 36 των παρουσών προτάσεων, όπου γίνεται λόγος για την πρόταση της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης να εφαρμόζεται η απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε’, της οδηγίας 92/83 κατά τον χρόνο παραγωγής των εν λόγω αρωματικών ουσιών.

²⁹ Βλ., κατ’ αναλογία, απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψεις 43 και 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

προέκυπτε ότι είχε καταβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης για τα προϊόντα, ούτε ότι ίσχυε γι' αυτά καθεστώς αναστολής του φόρου. Στη δε προσκομιζόμενη γνωμοδότηση σχετικά με το δίκαιο της Ιρλανδίας διαλαμβάνεται ότι η ιρλανδική εταιρία από την οποία προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα τις αρωματικές ουσίες δεν υπείχε υποχρέωση, ούτε δυνάμει του ιρλανδικού δικαίου ούτε δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, να έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή, δεδομένου ότι δεν ασκούσε δραστηριότητες σχετικές με την κατοχή, την επεξεργασία, την παραγωγή ή τη διακίνηση προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

47. Η Ιρλανδία θεωρεί ότι, υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στην απόφαση περί παραπομπής, δεν μπορούν να επιβληθούν στους εμπόρους διαδικαστικές απαιτήσεις. Κατά την Επιτροπή, διαδικαστικές απαιτήσεις μπορούν να επιβάλλονται μόνο στις περιπτώσεις που τούτο έχει κριθεί επιτρεπτό από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ρουμανία θεωρούν ότι οι επίμαχες διαδικαστικές απαιτήσεις είναι επιτρεπτές και δικαιολογημένες, καθόσον αποσκοπούν στην ορθή και απλή εφαρμογή της απαλλαγής και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης. Ειδικότερα, η Ρουμανία θεωρεί ότι, αν επιτραπεί η κυκλοφορία των αρωματικών ουσιών εκτός τελωνειακού καθεστώτος αναστολής³⁰, υπάρχει κίνδυνος μετατροπής των ουσιών αυτών σε αλκοολούχα ποτά προς κατανάλωση για τα οποία δεν θα έχει καταβληθεί ο οικείος ειδικός φόρος κατανάλωσης.

48. Με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα ζητείται η ερμηνεία μόνον του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83. Δεδομένου ότι στην απόφαση περί παραπομπής δεν γίνεται καμία περαιτέρω αναφορά στο άρθρο 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ', ή στην εθνική νομοθεσία που μεταφέρει τη διάταξη αυτή στην εσωτερική έννομη τάξη ή στις περιστάσεις υπό τις οποίες ενδέχεται να έχει εφαρμογή η διάταξη αυτή στη διαφορά της κύριας δίκης, φρονώ ότι το τρίτο προδικαστικό ερώτημα μπορεί να απαντηθεί διά της προσφυγής αποκλειστικά στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83.

49. Το άρθρο 27, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με την εικοστή δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83, προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν προϋποθέσεις προς εξασφάλιση της ορθής και άμεσης εφαρμογής των προβλεπόμενων στη διάταξη αυτή απαλλαγών και προς αποτροπή της απάτης, της φοροδιαφυγής ή των καταχρήσεων. Οι προϋποθέσεις που προβλέπει κράτος μέλος στο πλαίσιο της σχετικής δυνατότητας που του αναγνωρίζεται δεν βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την εκπλήρωση του σκοπού αυτού ορίου³¹. Από τις περιστάσεις δε υπό τις οποίες ανέκυψε η εκκρεμής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαφορά της κύριας δίκης προκύπτει ότι η άσκηση της δυνατότητας αυτής περιορίζεται στην επιβεβαίωση του γεγονότος ότι οι αρωματικές ουσίες χρησιμοποιούνται πράγματι για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.

50. Επιπλέον, κατά την άσκηση της εξουσίας που διαθέτουν ως προς τον καθορισμό των προϋποθέσεων από τις οποίες εξαρτάται η απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83, τα κράτη μέλη οφείλουν να σέβονται τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης. Μεταξύ των αρχών αυτών περιλαμβάνονται και οι αρχές της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας³².

³⁰ Η Ρουμανία επικαλείται τα άρθρα 17 έως 20 του κεφαλαίου IV της οδηγίας 2008/118, τα οποία αφορούν τη διακίνηση υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης.

³¹ Βλ. απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 51).

³² Βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 7ης Νοεμβρίου 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

51. Η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει να εκτιμάται κατά πόσον οι διαδικαστικές απαιτήσεις υπερβαίνουν τα προσήκοντα και αναγκαία όρια για την επίτευξη των σκοπών που θεμιτώς επιδιώκονται με το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83. Όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσότερων καταλλήλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο καταναγκαστικό μέτρο και τα μειονεκτήματα που προκαλούνται δεν πρέπει να είναι υπέρμετρα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς³³.

52. Κατ' εφαρμογήν δε της αρχής της αποτελεσματικότητας, οι διαδικαστικές λεπτομέρειες δεν πρέπει να καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει το δίκαιο της Ένωσης³⁴.

53. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η διαφορά της κύριας δίκης και το οποίο φέρει την ευθύνη της δικαστικής αποφάσεως η οποία πρόκειται να εκδοθεί, να κρίνει αν οι κανόνες δικαίου που επικαλούνται οι ρουμανικές φορολογικές αρχές πληρούν τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στα σημεία 50 έως 52 των παρούσων προτάσεων. Οι ακόλουθες σκέψεις ενδεχομένως να είναι χρήσιμες για το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο της εκτίμησης αυτής.

54. Όσον αφορά τον σκοπό της ορθής και απλής εφαρμογής της απαλλαγής και της πρόληψης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής: (i) ότι οι αρωματικές ουσίες είχαν τεθεί σε ανάλυση στο κράτος μέλος όπου παρήχθησαν· (ii) ότι το εν λόγω κράτος μέλος είχε εφαρμόσει ορθά την προβλεπόμενη για τις αρωματικές ουσίες απαλλαγή· (iii) ότι η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης εκτίμησε ότι η χορήγηση της απαλλαγής κατά τον χρόνο παραγωγής των αρωματικών ουσιών δεν δημιουργεί κίνδυνο φοροδιαφυγής³⁵· και (iv) ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η προσφεύγουσα επιδίωξε να επωφεληθεί δολίως από την απαλλαγή.

55. Όσον αφορά την εφαρμογή των αρχών της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να εκτιμήσει τη βασιμότητα του ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι είναι αδύνατον να συμμορφωθεί με τις διαδικαστικές απαιτήσεις, καθόσον οι αρωματικές ουσίες παρήχθησαν και τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία στο κράτος μέλος που χορήγησε την απαλλαγή.

56. Υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, φαίνεται ότι, αν οι ρουμανικές αρχές εμείνουν στην εφαρμογή των επίμαχων διαδικαστικών απαιτήσεων, τούτο είναι πιθανό να καταλήξει σε παράνομη στέρηση της προσφεύγουσας από το δικαίωμά της να επωφεληθεί από την απαλλαγή του ειδικού φόρου κατανάλωσης η οποία ορθώς χορηγήθηκε από άλλο κράτος μέλος. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να λάβει υπόψη του τη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία η παράβαση αμιγώς τυπικών απαιτήσεων, μη αναγκαίων προκειμένου να διασφαλιστεί ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που αφορούν την πραγματική χρήση των επίμαχων προϊόντων, δεν είναι ικανή να θέσει υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα της προσφεύγουσας να λάβει την υποχρεωτική απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83³⁶.

³³ Βλ. απόφαση της 9ης Μαρτίου 2010, ERG κ.λπ. (C-379/08 και C-380/08, EU:C:2010:127, σκέψη 86 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

³⁴ Βλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, Relati (C-603/10, EU:C:2012:639, σκέψεις 23 και 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

³⁵ Βλ. τις εκτιμήσεις της επιτροπής περί των οποίων γίνεται λόγος στο σημείο 36 των παρούσων προτάσεων.

³⁶ Βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 31), της 13ης Ιουλίου 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 7ης Νοεμβρίου 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα ως εξής:

Οι διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83, καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, επιτρέπουν σε κράτος μέλος να επιβάλλει διαδικαστικές απαιτήσεις στον έμπορο προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν ήδη τύχει απαλλαγής από τον φόρο αυτόν στο κράτος μέλος όπου παρήχθησαν και τέθηκαν σε ανάλωση, μόνον κατά το μέτρο που οι διαδικαστικές αυτές απαιτήσεις είναι απολύτως αναγκαίες για την ορθή και απλή εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης. Οσάκις τα κράτη μέλη επιβάλλουν τέτοιες διαδικαστικές απαιτήσεις, οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, περιλαμβανομένων των αρχών της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας.

Δ. Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

58. Το τέταρτο ερώτημα φαίνεται να βασίζεται στην υπόθεση ότι το κράτος μέλος στο οποίο παρήχθησαν οι αρωματικές ουσίες εφάρμοσε εσφαλμένα την απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83. Στην περίπτωση που το Δικαστήριο δώσει στο πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου την απάντηση που προτείνω με τις παρούσες προτάσεις μου, το τέταρτο ερώτημα θα βασίζεται σε εσφαλμένη υπόθεση, οπότε δεν θα χρειάζεται να απαντηθεί.

VI. Πρόταση

59. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) ως εξής:

- 1) Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά, έχει την έννοια ότι απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης τα προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη τόσο όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν όσο και όταν έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή, εν συνεχεία, μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.
- 2) Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση που προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα πρώτο κράτος μέλος και το κράτος μέλος αυτό έχει ορθώς εφαρμόσει την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που προβλέπει η εν λόγω διάταξη, τότε το κράτος μέλος προορισμού πρέπει να τα μεταχειριστεί κατά τον ίδιο τρόπο εντός του εδάφους του.
- 3) Οι διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83, καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, επιτρέπουν σε κράτος μέλος να επιβάλλει διαδικαστικές απαιτήσεις στον έμπορο προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν ήδη τύχει απαλλαγής από τον φόρο αυτόν στο κράτος μέλος όπου παρήχθησαν και τέθηκαν σε ανάλωση, μόνον κατά το μέτρο που οι διαδικαστικές αυτές απαιτήσεις είναι απολύτως αναγκαίες για την ορθή και απλή εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης. Οσάκις

τα κράτη μέλη επιβάλλουν τέτοιες διαδικαστικές απαιτήσεις, οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, περιλαμβανομένων των αρχών της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας.