



Határozatok Tára

ANTHONY MICHAEL COLLINS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. július 14.¹

C-332/21. sz. ügy

**Quadrant Amroq Beverages SRL
kontra**

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

(a Tribunalul București [bukaresti törvényszék, Románia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adó – 92/83/EGK irányelv – A 27. cikk (1) bekezdésének e) pontja – Etil-alkohol – Adómentességek – Az 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalomú alkoholmentes italok készítésére használt aromaanyagok előállítása – Az előállítás helye szerinti tagállam által biztosított mentességnek a rendeltetési hely szerinti tagállam általi elismerése – A rendeltetési hely szerinti tagállam által előírt feltételek”

I. Bevezetés

1. A Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) az előzetes döntéshozatal iránti jelen kérelmet a Quadrant Amroq Beverages SRL (a továbbiakban: felperes) által az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (nemzeti adóhatóság, kiemelt adózók főigazgatósága, Románia) – a felperesnek a 92/83/EGK irányelv² 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját átültető nemzeti jog alapján megfizetett jövedéki adó visszatérítése iránti kereseti kérelmeit elutasító – határozatainak megsemmisítése iránt indított eljárás keretében nyújtotta be.

2. A felperes üdítőitalok Romániában történő előállítása céljára aromaanyagokat szerzett be egy írországi gyártótól. A felperes tudomása szerint az aromaanyagok előállításához használt etil-alkoholt Írországban szabad forgalomba bocsátották, és a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját végrehajtó ír jogszabályok alapján mentesítették a jövedéki adó alól. Az uniós jog említett rendelkezése mentesíti a jövedéki adó alól az etil-alkoholt, amelyet „1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalommal az alkoholmentes italok [...] aromaanyagainak készítésére használ[nak] helyesen: [...] 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására

¹ Eredeti nyelv: angol.

² Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 316., 21. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 206. o.).

használ[nak]”. Írország mentesíti az ilyen aromaanyagok előállítására szánt vagy már felhasznált etil-alkoholt. Románia kizárólag az aromaanyagok előállítására szánt etil-alkoholra biztosít mentességet.

3. A jelen indítványban megvizsgálom a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja által biztosított mentesség hatályát, azokat a körülményeket, amelyek között a rendeltetés helye szerinti tagállamnak el kell ismernie egy másik tagállam által e rendelkezés alapján biztosított mentességet, valamint azt, hogy az a tagállam, ahová az árukat feladják, milyen mértékben írhat elő eljárási követelményeket a szóban forgó mentességben részesülő kereskedők számára.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A 92/83 irányelv

4. A 92/83 irányelv az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolását célzó rendelkezéseket tartalmaz.

5. Az irányelv 19. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok a 92/83 irányelvnek megfelelő jövedéki adót vetik ki az etil-alkoholra.

6. A 92/83 irányelv 20. cikkének első franciabekezdése az etil-alkoholt a következőképpen határozza meg:

„az összes olyan termék, amelynek tényleges alkoholtartalma meghaladja az 1,2 térfogatszázalékot, és a 2207 és 2208 KN-kód alá tartozik, még akkor is, ha azok a termékek egy másik KN-fejezet [helyesen: árucsoport] alá tartozó termék részét képezik,

[...]”

7. A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja révén:

„A tagállamok mentesítik az ezen irányelv által szabályozott termékeket a harmonizált jövedéki adó alól, mégpedig olyan feltételek mellett, amelyeket ők határoznak meg annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek egyértelmű alkalmazását [helyesen: helyes és közvetlen alkalmazását] és mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzését, amennyiben a terméket:

[...]

e) 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalommal az alkoholmentes italok és élelmiszerek aromaanyagainak készítésére használják [helyesen: élelmiszerek és 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására használják];”

2. A 2008/118 irányelv

8. A 2008/118/EK irányelv³ 7. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„A jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik.”

9. A 2008/118 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése a „szabad forgalomba bocsátás” fogalmát következőképpen határozza meg:

- „a) jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülése, ideértve a szabálytalan kikerülést is;
- b) olyan, adófelfüggesztés alatt nem álló jövedéki termékek birtoklása [helyesen: adófelfüggesztés alatt nem álló jövedéki termékek birtoklása], amennyiben a közösségi jog és a nemzeti jogszabályok alkalmazandó rendelkezéseinek értelmében nem vetettek ki jövedéki adót;
- c) jövedéki termék adófelfüggesztésen kívüli előállítás, ideértve a szabálytalan előállítást is;
- d) jövedéki termék importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, ha a jövedéki termék az importálást követően nem kerül azonnal adófelfüggesztés hatálya alá.”

B. A román jog

10. A Bizottság írásbeli észrevételeiben a román jog következő rendelkezéseit ismerteti.

11. A Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal⁴(az adótörvénykönyvről szóló, 2003. december 22-i 571/2003. sz. törvény) 2015. december 31-ig hatályban lévő 206⁵⁸. cikke – amelynek szövegét átvette a Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal⁵ (az adótörvénykönyvről szóló, 2015. szeptember 8-i 227. sz. törvény) 2016-tól hatályos 397. cikkének (1) bekezdése⁶ – a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az etil-alkohol és a 206². cikk a) pontjában említett egyéb alkoholtartalmú italok mentesülnek a jövedéki adó alól, ha:

[...]

e) élelmiszerek és 1,2 térfogatszázalékos meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló élelmiszer-aromaanyagok előállítására használják;”

12. A[z] [adótörvénykönyv] 206⁵⁸. cikke végrehajtásának részletes szabályai a következőképpen rendelkeznek:

„[...]

³ A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.).

⁴ *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2003. december 23–i 927. sz.

⁵ *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 2015. szeptember 10-i 688. sz.

⁶ Ezek a rendelkezések szerepelnek az ügy nemzeti iratanyagában.

13. A jövedékiadó-mentesség az adótörvénykönyv 206⁵⁸. cikkének (1) bekezdésében említett valamennyi esetben kizárólag a felhasználó részére nyújtható, feltéve hogy a szállítás közvetlenül adóraktárból történik.

14. Ha a felhasználó az etil-alkohol Közösségen belüli beszerzését az adótörvénykönyv 206⁵⁸. cikke (1) bekezdésének b)–i) pontjában említett célokra történő felhasználás céljából végzi, e felhasználónak egyben bejegyzett címzettnek is kell lennie.

[...]

16. Közvetlen mentességet kell biztosítani:

- a) az adótörvénykönyv 206⁵⁹. cikke (1) bekezdésének d), f), g) és h) pontjában említett esetekben;
- b) az adótörvénykönyv 206⁵⁸. cikke (1) bekezdésének a), b), c) és e) pontjában említett esetekben, az integrált rendszerben működő adóraktári engedélyeseknek. »Integrált rendszer«: az etil-alkoholnak és más alkoholtartalmú termékeknek további változtatás nélkül, fogyasztásra szánt késztermékek előállítására történő, adóraktári engedélyesek általi felhasználása.

17. A közvetlen mentességet minden esetben végfelhasználói engedély alapján kell biztosítani. Az említett engedélyt a jövedékiadó-mentes termékeket vásárló minden felhasználó részére ki kell állítani.

[...]

34. Közvetlen adómentesség esetében a termékek szállítási ára soha nem tartalmazhat jövedéki adót, és a szóban forgó termékeket a 91. pontban említett elektronikus adminisztratív dokumentum nyomtatott példányával kell szállítani.

[...]

37. A 206⁵⁸. cikk (1) bekezdésének a), b), c), e) és i) pontjában említett esetekben közvetlen mentesség biztosítható. A termékek szállítási ára tartalmazza a jövedéki adót, a felhasználónak minősülő gazdasági szereplők pedig a [Codul de procedură fiscală (az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyv)] rendelkezései alapján a jövedéki adó kompenzációját vagy visszatérítését kérhetik.

38. A felhasználóknak a jövedéki adó visszatérítése érdekében havonta, legkésőbb a visszatérítési kérelemmel érintett hónapot követő hónap huszonötödik napjáig jövedéki adó visszatérítése iránti kérelmet kell benyújtaniuk a területi adóhatósághoz, amelyhez csatolniuk kell a következő dokumentumokat:

- a) az etil-alkohol és/vagy más alkoholtartalmú termék vásárlásáról szóló számla másolatát, amelyen a jövedéki adó külön ki van emelve;
- b) a jövedéki adó szállító részére történő megfizetését igazoló dokumentum, jelesül a felhasználó számlavezető bankja által hitelesített fizetési bizonylatot;
- c) a mentesség alapjául szolgáló célra felhasznált mennyiséget igazoló dokumentumot, jelesül a ténylegesen felhasznált mennyiségek összesítését és az ezekhez kapcsolódó dokumentumokat.”

13. Az adótörvénykönyv 397. cikke végrehajtásának részletes szabályai a következőképpen rendelkeznek:

„81. (1) Közvetlen adómentességet eredményező esetekben az adótörvénykönyv 397. cikkének (1) bekezdésében említett termékek esetében jövedékiadó-mentesség kizárólag a felhasználónak adható, azzal a feltétellel, hogy az értékesítés közvetlenül adóraktárból, a felhasználó saját Közösségen belüli beszerzéseiből vagy saját importügyleteiből történik.

(2) Közvetett adómentességet eredményező esetekben az adótörvénykönyv 397. cikkének (1) bekezdésében említett termékek esetében jövedékiadó-mentesség kizárólag a felhasználónak adható, azzal a feltétellel, hogy az értékesítés közvetlenül adóraktárból, bejegyzett címzettől vagy a felhasználó saját importügyleteiből történik. Az a bejegyzett címzett, aki/amely jövedékiadó-mentes célra felhasználandó termékeket szállít, a számlán köteles feltüntetni az állami költségvetésbe befizetett jövedéki adónak megfelelő értéket.

(3) Ha a felhasználó az etil-alkohol Közösségen belüli beszerzését az adótörvénykönyv 397. cikke (1) bekezdésének b)–i) pontjában említett célokra történő felhasználás céljából végzi, e felhasználónak egyben bejegyzett címzettnek is kell lennie.

(4) Amennyiben az etil-alkoholt harmadik országból az adótörvénykönyv 397. cikke (1) bekezdésének b)–i) pontjában említett célokra történő felhasználás céljából importálják, az importőrnek egyben az alapanyag felhasználójának is kell lennie.

82. (1) Közvetlen jövedékiadó-mentességet kell biztosítani:

a) az adótörvénykönyv 397. cikke (1) bekezdésének d) és f) pontjában említett esetekben;

b) az adótörvénykönyv 397. cikke (1) bekezdésének b) pontjában említett esetben kizárólag gyógyszerári alkohol előállítására;

c) az adótörvénykönyv 397. cikke (1) bekezdésének a), c) és e) pontjában említett esetekben.

(2) Az (1) bekezdés b) és c) pontjában említett közvetlen mentességben kizárólag integrált rendszerben működő adóraktári engedélyesek részesülhetnek. »Integrált rendszer«: az etil-alkoholnak és más alkoholtartalmú termékeknek további változtatás nélkül, fogyasztásra szánt késztermékek előállítására történő, az e termékeket előállító adóraktárban történő felhasználása.

(3) A közvetlen mentességet minden esetben végfelhasználói engedély alapján kell biztosítani.”

C. Az ír jog

14. A Finance Act 2003 (2003. évi költségvetési törvény) 77. cikke (a) pontjának (iii) alpontja a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját ülteti át az ír jogba. Ez a következőképpen rendelkezik:

„A jövedéki adó alóli bármely más, esetlegesen alkalmazandó mentesség sérelme nélkül és a Commissioners (adóhatóság, Írország) által előírt vagy egyébként megszabott feltételek mellett az alkoholtermékek adója alól mentességet kell biztosítani minden olyan alkoholtermék vonatkozásában, amelyről az adóhatóság számára hitelt érdemlően bizonyították, hogy:

(a) azt felhasználásra szánták vagy felhasználták a következők előállításához –

[...]

(iii) 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalommal akár élelmiszerek, akár italok készítéséhez használt aromaanyagok.

[...]”

III. Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés, az ahhoz csatolt, az ír jogra vonatkozó vélemény, amelyet a felperes a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújthatott, és a felperes írásbeli észrevételei alapján a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita tényállása és háttere a következő.

16. A Concentrate Manufacturing Company Ireland (CMCI) a PepsiCo, élelmiszer- és italgyártó multinacionális vállalat ír leányvállalata. Az aromaanyagok előállításához 100%-ban nem denaturált etil-alkoholt használ.⁷ Ezek alkoholtartalma 15 és 62 térfogatszázalék közé esik, és alkoholmentes italok készítésére szolgálnak. A CMCI Írországban állítja elő az aromaanyagokat, és azokat a PepsiCo egy másik írországi leányvállalata, a Pepsi Ireland részére értékesíti. Ez utóbbi társaság aromaanyagokat értékesített a felperesnek, aki ezeket üdítőitalok gyártására használja fel Romániában. A CMCI az aromaanyagokat közvetlenül Írországból szállítja a felperesnek Romániába.

17. Az ír jogra vonatkozó vélemény szerint a CMCI adóraktári engedélyesnek minősül. Ezenkívül olyan engedélyezett átvevő is, amely évente legfeljebb 1 500 000 liternek megfelelő ömlesztett, üdítőital-koncentrátum előállításához használt denaturált etil-alkohol ömlesztett vámmentes átvételére jogosult. Ezt az alkoholt az adóraktárában adófelfüggesztés mellett veszi át. Annak az adóraktárból aromaanyagok készítése céljából történő kivonása szabad forgalomba bocsátásnak minősül.⁸ Ez a szabad forgalomba bocsátás jövedéki adó megfizetését tenné szükségessé, ha nem lenne a 2003. évi költségvetési törvény 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját átültető 77. cikke (a) bekezdésének (iii) pontjában meghatározott mentesség.

⁷ Az aromaanyagok gyümölcs- vagy növényi kivonatokból készülnek. Mivel ezek a kivonatok vízben nem oldódnak, azokat alkoholban oldják fel, hogy folyékony koncentrátumot készítsenek belőlük. Ezt a koncentrátumot ezután üdítőitalok előállítása céljából 1:1000 arányban vízzel hígítják.

⁸ Lásd a 2008/118 irányelv 7. cikkét, amelyet a jelen indítvány 8. és 9. pontja ismertet. A Bíróság e rendelkezést a 2016. június 2-i Polihim-SS ítéletében (C-355/14, EU:C:2016:403, 46–55. pont) értelmezte.

18. A felperes kifejti, hogy amikor az aromaanyagokat beszerezte a Pepsi Irelandtól, úgy tudta, hogy az azokban lévő etil-alkoholt már szabad forgalomba bocsátották Írországban, az a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját átültető ír jogszabályok értelmében mentes a jövedéki adó alól, és már nem tartozik adófelfüggesztés vagy a jövedéki adóval kapcsolatos egyéb közigazgatási alaki követelmények hatálya alá. A felperesnek mindazonáltal jövedéki adót kellett fizetnie az aromaanyagok után, amikor azok Romániába érkeztek. A felperes a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában foglalt mentességet végrehajtó nemzeti szabályozás alapján kérte a jövedéki adó visszatérítését. A visszatérítést anyagi jogi és eljárásjogi okokból megtagadták tőle. Először is, a felperes nem aromaanyagok előállítása céljából szerzett be etil-alkoholt, hanem alkoholmentes italok készítéséhez szerzett be etil-alkoholt tartalmazó aromaanyagokat. Másodszor, az aromaanyagokat nem adóraktárból szállították, és a felperes nem minősült a bejegyzett címzettnek (a továbbiakban: eljárási követelmények).

19. A felperes a román nemzeti adóhatóság kifogását elutasító és a jövedéki adó visszatérítését megtagadó határozatainak megsemmisítését kérte.

20. A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélte meg, hogy a jogvita eldöntése érdekében előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket kell a Bíróság elé terjesztenie:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a [92/83 irányelv] 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjának rendelkezéseit, hogy a jövedéki adó alóli mentesség kizárólag az 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására használt etil-alkohol típusú termékekre vonatkozik, vagy az említett mentességben azok, a bizonyos ilyen aromaanyagok készítésére már használt etil-alkohol típusú olyan termékek is részesülnek, amelyeket az 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére használtak vagy azok készítésére kell használni?
- 2) A [92/83 irányelv] célkitűzéseivel és általános rendszerével összefüggésben úgy kell-e értelmezni az irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját, hogy amennyiben az egyik tagállamban már jövedékiadó-mentesen szabad forgalomba bocsátották az egy másik tagállamban forgalomba hozandó, etil-alkohol típusú termékeket tekintettel arra, hogy 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására használják azokat, a rendeltetési hely szerinti tagállam köteles azokat a saját területén ugyanilyen bánásmódban részesíteni?
- 3) Úgy kell-e értelmezni a [92/83 irányelv] 27. cikke (1) bekezdése e) pontjának és (2) bekezdése d) pontjának rendelkezéseit, valamint a tényleges érvényesülés és az [arányosság] [elvét], hogy azok lehetővé teszik valamely tagállam számára, hogy olyan eljárási követelményeket írjon elő, amelyek a mentesség alkalmazását attól teszik függővé, hogy a felhasználó rendelkezik-e bejegyzett címzetti minőséggel, és hogy a jövedékiadó-köteles termékek eladója adóraktári engedélyes-e, még akkor is, ha a termékek beszerzésének helye szerinti tagállam nem teszi kötelezővé, hogy a termékeket forgalomba hozó gazdasági szereplő adóraktári engedélyesnek minősüljön?
- 4) A [92/83 irányelv] 27. cikke (1) bekezdése e) pontjának rendelkezései tükrében, az irányelv céljaival és általános rendszerével összefüggésben ellentétes-e az arányosság és a tényleges érvényesülés elvével az, hogy az e rendelkezésekben előírt mentességet nem alkalmazzák a rendeltetési hely szerinti tagállam azon adóalanyára, amely etil-alkohol típusú termékeket kapott, és amely arra alapozott, hogy e termékek az irányelv említett rendelkezéseinek a

származási tagállam adóhatóságai általi hivatalos, hosszú ideig folyamatosan alkalmazott, a nemzeti jogba átvett és a gyakorlatban alkalmazott, azonban később tévesnek bizonyuló értelmezése alapján adómentesnek minősültek, abban az esetben, ha a körülményekre tekintettel kizárható a jövedékiadó-csalás vagy jövedékiadó-kijátszás lehetősége?

21. A felperes, Írország, a Lengyel Köztársaság, Románia és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be.

IV. Elfogadhatóság

22. Románia azért vitatja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát, mert úgy véli, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem bocsátotta a Bíróság rendelkezésére a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkének c) pontjában előírt információkat.⁹

23. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 267. cikkel bevezetett eljárás a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés eszköze, amelynek révén az előbbi az uniós jog értelmezéséhez megadja azokat a támpontokat, amelyek szükségesek az utóbbiak által eldöntendő jogvita megoldásához.¹⁰

24. Szintén az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az uniós jognak a nemzeti bíróság számára hasznos értelmezése megköveteli, hogy a nemzeti bíróság meghatározza az általa feltett kérdések ténybeli és jogszabályi háttérét, vagy legalábbis kifejtse azokat a ténybeli körülményeket, amelyekre e kérdések alapulnak. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatnak másrésztől pontosan meg kell jelölnie azon okokat, amelyek arra indították a nemzeti bíróságot, hogy felvesse az uniós jog értelmezésének kérdését, és amelyek alapján szükségesnek tartotta a Bíróság elé terjeszteni a kérdését.¹¹

25. Igaz, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló végzés korántsem tökéletes, és hogy a tényállás bemutatása számos hiányosságot és ellentmondást tartalmaz. A román jog releváns rendelkezései közül például egyikre sem hivatkozik, noha azok a Bizottság írásbeli észrevételeiben szerepelnek.

26. Álláspontom szerint azonban a kérdést előterjesztő bíróság kellően világosan kifejtette azokat az okokat, amelyek arra készítették, hogy az uniós jog értelmezésével kapcsolatos kérdéseket terjesszen a Bíróság elé. Ezenfelül az előzetes döntéshozatalra utaló végzés elegendő információt tartalmaz ahhoz, hogy a Bíróság és az észrevételek benyújtására jogosult érdekelték kellően világosan megismerjék az alapeljárás ténybeli és jogi háttérét, amint azt az írásbeli eljárási résztvevőinek száma is bizonyítja. Úgy tűnik, hogy a román hatóságok által előírt eljárási követelmények jellegének tisztázatlansága sem akadályozza meg a Bíróságot abban, hogy a harmadik kérdésre hasznos választ adjon. Ennélfogva javaslom, hogy a Bíróság fogadja el a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, és válaszolja meg azt.

⁹ Ahogyan azt az Európai Unió Bíróságának Ajánlások a nemzeti bíróságok figyelmébe az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan tett ajánlásai (HL 2012. C 338., 1. o.) tükrözik.

¹⁰ Lásd e tekintetben: 2012. július 5-i Geistbeck ítélet (C-509/10, EU:C:2012:416, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2013. június 20-i Impacto Azul ítélet (C-186/12, EU:C:2013:412, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹¹ 2013. április 18-i Mulders ítélet (C-548/11, EU:C:2013:249, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

V. Jogi elemzés

A. Az első kérdésről

27. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével azt szeretné megtudni, hogy a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában meghatározott mentesség csak az 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására szánt etil-alkoholra vonatkozik-e, vagy az említett aromaanyagok előállításához már felhasznált etil-alkoholra is.¹²

28. A román nemzeti adóhatóság álláspontja szerint a fent említett mentesség kizárólag az olyan etil-alkoholra vonatkozik, amelyet 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására szánnak. Ennek alapján megtagadta a felperes által az aromaanyagok Romániába történő érkezésekor megfizetett jövedéki adó visszatérítését. Románia támogatja ezt az álláspontot. A felperes, Írország, a Lengyel Köztársaság és a Bizottság egyaránt arra az álláspontra helyezkedik, hogy a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja által létrehozott mentesség az aromaanyagok készítéséhez felhasznált etil-alkoholra is vonatkozik.

29. A 92/83 irányelv 20. cikkében szereplő meghatározás szerint „etil-alkohol” „az összes olyan termék, amelynek tényleges alkoholtartalma meghaladja az 1,2 térfogatszázalékot, és a 2207 és 2208 KN-kód alá tartozik, még akkor is, ha azok a termékek egy másik KN-fejezet [helyesen: árucsoport] alá tartozó termék részét képezik”. Az ír jogra vonatkozó vélemény szerint a szóban forgó aromaanyagokban lévő etil-alkohol a 92/83 irányelv elfogadásakor a 2207 KN-kód alá tartozott; maguk az aromaanyagok a 2208 KN-kód alá tartoztak.¹³ Az aromaanyagok az etil-alkohol 92/83 irányelv 20. cikkének első franciabekezdésében szereplő fogalom meghatározásába tartoznak, és jövedékiadó-kötelesek.¹⁴

30. A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében az ezen irányelv hatálya alá tartozó termékek mentesülnek a harmonizált jövedéki adó alól, amennyiben azokat „aromaanyag[ok] készítésére használják [...]”.¹⁵ Az etil-alkohol felhasználása határozza meg tehát a mentesség alkalmazhatóságát.¹⁶ E rendelkezés szövege azonban korántsem egyértelmű: úgy értelmezhető, hogy „amennyiben aromaanyagok készítésére szánják” vagy „amennyiben aromaanyagok készítésére felhasználták”.¹⁷

¹² Az első kérdés az 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére felhasznált aromaanyagokra vonatkozik. A kérdést előterjesztő bíróság azonban nem említi az üdítőitalok Írországból Romániába történő értékesítését vagy szállítását.

¹³ A 2207 KN-kód alá tartozó termékek a következők: „Nem denaturált etil-alkohol legalább 80 térfogatszázalék alkoholtartalommal; etil-alkohol és más szesz denaturálva, bármilyen alkoholtartalommal”; a 2208 KN-kód alá tartozó termékek a következők: „Nem denaturált etil-alkohol, kevesebb mint 80 térfogatszázalék alkoholtartalommal; szesz, likőr és más szesz ital; összetett alkoholos készítmények, italok előállításához (a vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 2658/87/EGK tanácsi rendelet, HL 1987. L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.). A Bíróság a 92/83 irányelv 20. cikkét a 2008. június 12-i Gourmet Classic ítéletében (C-458/06, EU:C:2008:338, 34–40. pont) értelmezte.

¹⁴ Lásd a jelen indítvány 6. pontját.

¹⁵ Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből nem tűnik ki, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei lennének a felperes által beszerzett termék jellegét illetően. Az írásbeli észrevételek egyikében sem vitatják, hogy a felperes által beszerzett termék olyan aromaanyag (maga is 1,2 térfogatszázalékot meghaladó alkoholtartalmú termék) lenne, amely 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgál.

¹⁶ Lásd analógia útján: 2010. december 9-i Repertoire Culinaire ítélet (C-163/09, EU:C:2010:752, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁷ Ugyanez vonatkozik például az említett irányelv más nyelvi változataira, például a következőkre is: németül: „zur Herstellung [...] verwendet werden”; spanyolul: „cuando se utilizan”; franciául: „utilisés pour la production”; hollandul: „wanneer zij gebruikt worden”; olaszul: „impiegati per la produzione”; portugálul: „sejam utilizados”.

31. Ezért a Bíróság által rendszerint alkalmazott egyéb értelmezési szempontokat, vagyis a vizsgált rendelkezés célját és szövegkörnyezetét is figyelembe kell venni.¹⁸

32. A Lengyel Köztársaság és a Bizottság rámutat arra, hogy a 92/83 irányelv 27. cikkében meghatározott mentességek célja, hogy semlegesítsék az egyéb kereskedelmi vagy ipari termékek összetevőjeként felhasznált etil-alkoholra – mint köztes termékre – kivetett jövedéki adók hatását.¹⁹ Az említett termék „1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalommal az alkoholmentes italok előállításához használt aromaanyagok [helyesen: 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyag]”.

33. Ha a Románia által javasolt értelmezés érvényesülne, az azt jelentené, hogy az ilyen aromaanyagok készítésére szánt etil-alkohol mentesülne a jövedéki adó alól, míg az ezen aromaanyagokban lévő etil-alkohol nem. Ez az értelmezés arra az abszurd eredményre vezetne, hogy miután az etil-alkohol az aromaanyagok készítéséhez történő felhasználás szakaszában adómentességet élvezett, az említett aromaanyagok készítéséhez történő felhasználást követően ismét jövedékiadó-kötelessé válna. Ez bizonyosan nem valósítaná meg azt a célt, hogy semlegesítse az 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására használt alkoholra kivetett jövedéki adók hatását.

34. A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdése e) pontjának a céljának és összefüggéseinek figyelembevételével történő értelmezése tehát a felperes, Írország, a Lengyel Köztársaság és a Bizottság által képviselt álláspontot támasztja alá. Ezen álláspontot szintén megerősítik a Bizottság – a 27. cikk (1) bekezdésének e) pontjában foglalt mentesség alkalmazását több alkalommal megvizsgáló – jövedékiadó-bizottsága²⁰ által kiadott, nem kötelező erejű iránymutatások is.

35. A jövedékiadó-bizottság először azt javasolta, hogy a tagállamok biztosítsák a mentességet, amennyiben az aromaanyagokat a tagállamok által létrehozott nyomon követési mechanizmusok hatálya alá tartozó alkoholmentes italok előállításához használták fel.²¹ Az aromaanyagok Közösségen belüli forgalmára a 92/12/EGK irányelv²² rendelkezései vonatkoznának.

36. A jövedékiadó-bizottság azonban további mérlegelés után figyelembe vette, hogy az aromaanyagokat túlnyomórészt üdítőitalok készítésére szolgáló koncentrátumként használják. Mivel hígíthatatlanul nem fogyasztható, az alkohol denaturáltnak tekinthető. Az aromaanyagok viszonylag drágák, többre kerülnek, mint a tagállamok többségében forgalmazott legolcsóbb alkohol. Végül, az aromaanyagok etil-alkohol kivonása céljából történő tisztítása költséges. A jövedékiadó-bizottság e jellemzők tükrében ésszerűen jutott arra a következtetésre, hogy a

¹⁸ „Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi” (2020. szeptember 3-i Niki Luftfahrt ítélet, C-530/19, EU:C:2020:635, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁹ 2010. december 9-i Repertoire Culinaire ítélet (C-163/09, EU:C:2010:752, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. október 15-i Biovet ítélet (C-306/14, EU:C:2015:689, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁰ A 2008/118 irányelv 43. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy Bizottságot a jövedékiadó-bizottság segíti.

²¹ Lásd a 2003. január 22-i 364 rev. 1. számú CED 3. oldalát.

²² A Bizottságot a konzultációs eljárással összhangban (egyhangúság) elfogadott tanácsi jogi aktusokban megállapított végrehajtási hatásköreinek gyakorlása során segítő bizottságokkal kapcsolatos rendelkezéseknek az 1999/468/EK határozathoz történő hozzáigazításáról szóló, 2003. április 14-i 807/2003/EK tanácsi rendelettel (HL 2003. L 122., 36. o.; magyar nyelvű különkiadás: 1. fejezet, 4. kötet, 335. o.) módosított, a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i tanácsi irányelv (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.).

mentességnek az aromaanyagok készítése idején történő biztosítása nem jár adócsalás kockázatával. Ezért a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában meghatározott mentességnek ettől az időponttól kezdve történő alkalmazását javasolta.²³

37. A jövedékiadó-bizottság a 2003. november 12–14-i ülésén elfogadott iránymutatásaiban megjegyezte, hogy szinte mindannyian egyetértettek abban, hogy az 1302 1930, 2106 9020 és 3302 KN-kód²⁴ alá tartozó aromaanyagok Közösségen belüli forgalma szempontjából a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában meghatározott mentességet az említett termékek előállításának vagy behozatalának időpontjától kell alkalmazni.²⁵

38. A jövedékiadó-bizottság határozatai is alátámasztják azt a következtetést, hogy a Románia által képviselt állásponttal ellentétben a mentesség az aromaanyagok készítéséhez felhasznált etil-alkoholra vonatkozik.

39. A fentiek tükrében javaslom, hogy a Bíróság az első kérdésre a következőképpen válaszoljon:

A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy a jövedékiadó-mentesség mind az 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására felhasználni kívánt, mind az arra már felhasznált etil-alkoholra vonatkozik.

B. A második kérdésről

40. A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját, hogy ha valamely tagállamban az etil-alkoholt szabad forgalomba bocsátják, és azt jövedékiadó-mentesnek tekintik, mivel azt 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására használták fel, a többi tagállamnak is azonos módon kell kezelnie az ezen aromaanyagokban lévő etil-alkoholt. A felperes, Írország és a Bizottság úgy véli, hogy a termék előállításának helye szerinti tagállam által nyújtott mentességet minden olyan tagállamnak el kell ismernie, ahová a terméket feladják. Románia megjegyzi, hogy ez nem minden körülmények között lehetséges. A Lengyel Köztársaság e kérdésre vonatkozóan nem tett észrevételeket.

41. Az első kérdésre javasolt válaszom tükrében a tagállamoknak mentesíteniük kell a jövedéki adó alól azt az etil-alkoholt, amelyet már felhasználtak 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására.

42. Ezenfelül a Bíróság a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdése f) pontjának értelmezésére vonatkozó, az irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjára analógia útján alkalmazandó ítélkezési gyakorlatában hangsúlyozza, hogy főszabály szerint valamennyi tagállamnak el kell ismernie valamely tagállam arra vonatkozó döntését, hogy egy adott termékre jövedéki adót vet ki, vagy az alól mentesíti. Az ezzel ellentétes értelmezés veszélyeztetné a 92/83 irányelv által

²³ Lásd a 2003. január 22-i 364 rev. 1. számú CED 4. és 5. oldalát.

²⁴ A KN-kódok az iránymutatások elfogadásának időpontjában, azaz 2003. november 12–14-én érvényes Kombinált Nomenklatúrán alapulnak. A kódokra amiatt történik hivatkozás, mert a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában említett aromaanyagokat a KN-kódok nem határozzák meg pontosan. Ezt a pontatlanságot tekintették az adócsalás kockázatának egyetlen forrásának (lásd a 2003. január 22-i 364 rev. 1. számú CED 4. oldalát).

²⁵ Lásd a 2003. november 19-i 458. számú CED 1. oldalát.

követett cél megvalósítását, és akadályozná az áruk szabad mozgását.²⁶ Álláspontom szerint ez a tagállamok közötti lojális együttműködés EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében rögzített elvével is ellentétes lenne.²⁷

43. Amennyiben tehát az aromaanyagokat a 2008/118 irányelv 7. cikkét átültető nemzeti szabályozás alapján az előállítás helye szerinti tagállamban szabad forgalomba bocsátották, és ez a tagállam a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját átültető jogszabályaiban mentességet alkalmazott ezen aromaanyagokra vonatkozóan,²⁸ a szóban forgó termékek rendeltetési helye szerinti tagállamnak ugyanígy kell kezelnie azokat a területére való megérkezésükkor, kivéve, ha alapos okkal feltételezhető, hogy a mentesség biztosítása jogellenes volt.²⁹ Az első kérdésre a Bíróság általam javasolt válaszában tükrében a jelen eljárásban nem nyert bizonyítást, hogy az a tagállam, ahol az aromaanyagokat készítették és szabad forgalomba hozták, helytelenül alkalmazta volna a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában meghatározott mentességet.

44. Ennélfogva azt javaslom, hogy a Bíróság a második kérdésre a következőképpen válaszoljon:

A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy miután az etil-alkoholt valamely tagállamban szabad forgalomba bocsátották, és ez a tagállam helyesen alkalmazta az e rendelkezés szerinti jövedékiadó-mentességet, a rendeltetési hely szerinti tagállamnak a területén e terméket azonos módon kell kezelnie.

C. A harmadik kérdéstről

45. A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja és 27. cikke (2) bekezdésének d) pontja, valamint a hatékony érvényesülés és az arányosság elve alapján támaszthat-e a tagállam eljárási követelményeket a jövedéki termékek kereskedőjével szemben, aki abban a tagállamban részesült jövedékiadó-mentességben, ahol e termékeket előállították és szabad forgalomba bocsátották.

46. A felperes kifejti, hogy a román jog rendelkezése szerint az Unión belüli beszerzéseknek a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti mentesüléséhez az aromaanyagokat engedélyezett raktárból bejegyzett gazdasági szereplőnek vagy bejegyzett címzettnek kell átadni. Mivel a felperes az aromaanyagokat olyan ír társaságtól szerezte be, amely azokat az ír jognak megfelelő szabad forgalomba bocsátásukat követően értékesítette, azt állítja, hogy nem tudja teljesíteni ezeket a feltételeket. A releváns számlákból nem tűnt ki, hogy az áruk után jövedéki adót fizettek volna, és az sem, hogy az áruk adófelfüggesztés alatt álltak volna. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzéshez csatolt, az ír jogra vonatkozó vélemény szerint az ír társaság, amelytől a felperes az aromaanyagokat beszerezte, sem az ír, sem az uniós jog alapján nem volt köteles adóraktári engedélyesnek minősülni, mivel nem tartott, dolgozott fel, nem állított elő vagy adott fel jövedéki termékeket.

²⁶ 2010. december 9-i Repertoire Culinaire ítélet (C-163/09, EU:C:2010:752, 41. és 42. pont).

²⁷ Lásd például: Saugmandsgaard Øe főtanácsnok A-Rosa Flussschiff ügyre vonatkozó indítványa (C-620/15, EU:C:2017:12, 60. pont).

²⁸ Lásd még a jelen indítvány 36. pontját, amely a jövedékiadó-bizottság arra vonatkozó javaslatára utal, hogy a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában meghatározott mentesség a szóban forgó aromaanyagok előállításának időpontjától alkalmazandó.

²⁹ Lásd analógia útján: 2010. december 9-i Repertoire Culinaire ítélet (C-163/09, EU:C:2010:752, 43. és 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47. Írország úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben ismertetett körülmények között nem írhatók elő eljárási követelmények a kereskedők számára. A Bizottság álláspontja szerint eljárási követelmények kizárólag a Bíróság által ítélkezési gyakorlatában megengedett körülmények között írhatók elő. A Lengyel Köztársaság és Románia úgy véli, hogy a szóban forgó eljárási követelmények megengedettek és indokoltak, mivel céljuk a mentesség helyes és közvetlen alkalmazásának biztosítása, valamint mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése. Közelebbről, Románia úgy véli, hogy ha az aromaanyagok az adófelfüggesztés keretén kívül kerülhetnének forgalomba,³⁰ fennállna annak a veszélye, hogy olyan, fogyasztásra szánt alkoholtartalmú italokká alakítanak át azokat, amelyek után nem fizetnék meg jövedéki adót.

48. Az első két kérdés kizárólag a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdése e) pontjának értelmezésére irányul. Mivel az előzetes döntéshozatalra utaló végzés nem tartalmaz további utalást a 27. cikk (2) bekezdésének d) pontjára vagy az e rendelkezést végrehajtó nemzeti szabályozásra, illetve azokra a körülményekre vonatkozóan, amelyek között e rendelkezés az alapjogvitára alkalmazható lenne, úgy vélem, hogy a harmadik kérdés kizárólag a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján válaszolható meg.

49. A 92/83 irányelv huszonkettedik preambulumbekzdésével összefüggésben értelmezett 27. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a tagállamok feltételeket határoznak meg annak érdekében, hogy biztosítsák az e rendelkezés szerinti mentességek egyértelmű alkalmazását és mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzését. A tagállamok által e hatáskör alapján meghatározott feltételek nem léphetik túl az e rendelkezésben meghatározott cél eléréséhez szükséges mértéket.³¹ A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita alapjául szolgáló körülmények között úgy tűnik, hogy e hatáskör gyakorlása annak ellenőrzésére korlátozódik, hogy az aromaanyagokat valóban 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére használják-e.

50. Ezenkívül a tagállamoknak a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt jövedékiadó-mentesség feltételeinek meghatározására vonatkozó hatáskörük gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk az Unió jogrendjének részét képező általános jogelveket. Ezek közé tartozik többek között az arányosság és a tényleges érvényesülés elve.³²

51. Az arányosság elve értelmében mérlegelni szükséges, hogy az eljárási követelmények nem lépik-e túl azt a mértéket, amely alkalmas és szükséges a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja által elérni kívánt jogszerű cél megvalósításához. Így amikor több alkalmas intézkedés közül lehet választani, a legkevésbé kényszerítőt kell igénybe venni, és az okozott hátrányok nem lehetnek túlzottak az elérni kívánt célokhoz képest.³³

52. A tényleges érvényesülés elve értelmében a nemzeti eljárási szabályok nem tehetik lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jog által biztosított jogok gyakorlását.³⁴

³⁰ Románia a 2008/118 irányelv IV. fejezetének 17–20. cikkére hivatkozik, amelyek a jövedéki termék jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítására vonatkoznak.

³¹ Lásd: 2010. december 9-i Repertoire Culinaire ítélet (C-163/09, EU:C:2010:752, 51. pont).

³² Lásd analógia útján: 2017. július 13-i Vakarų Baltijos laivų statykla ítélet (C-151/16, EU:C:2017:537, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. november 7-i Petrotel-Lukoil ítélet (C-68/18, EU:C:2019:933, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

³³ Lásd: 2010. március 9-i ERG és társai ítélet (C-379/08 és C-380/08, EU:C:2010:127, 86. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

³⁴ Lásd analógia útján: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont); 2017. július 27-i Vakarų Baltijos laivų statykla ítélet (C-151/16, EU:C:2017:537, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. november 7-i Petrotel-Lukoil ítélet (C-68/18, EU:C:2019:933, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53. A nemzeti bíróságnak – amely előtt az alapjogvita folyamatban van, és amelynek a végső bírósági döntés meghozataláért felelősséget kell vállalnia – a feladata annak vizsgálata, hogy a román adóhatóságok által alkalmazni kívánt szabályozás megfelel-e a jelen indítvány 50–52. pontjában leírt követelményeknek. A következő megfontolások segíthetik a kérdést előterjesztő bíróságot e feladatának ellátásában.

54. A mentesség helyes és közvetlen alkalmazásának biztosítására, valamint a mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzésére irányuló célkitűzést illetően a következő tényeket kell figyelembe venni: (i) az aromaanyagokat az előállításuk helye szerinti tagállamban szabad forgalomba bocsátották; (ii) ugyanez a tagállam helyesen alkalmazta a mentességet az aromaanyagokra; (iii) a jövedékiadó-bizottság úgy vélte, hogy a mentesség megadása az aromaanyagok készítésének időpontjában nem jár az adócsalás kockázatával;³⁵ és (iv) semmi nem utalt arra, hogy a felperes csalárd módon próbált volna részesülni a mentességben.

55. A kérdést előterjesztő bíróságnak az arányosság és a tényleges érvényesülés elvének alkalmazását illetően figyelembe kell vennie a felperes azon állítását, hogy az nem tud eleget tenni az eljárási követelményeknek, mivel az aromaanyagokat a mentességet biztosító tagállamban készítették és bocsátották szabad forgalomba.

56. A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügy körülményei alapján úgy tűnik, hogy a román hatóságok által támasztott eljárási követelmények alkalmazása nagy valószínűséggel azt eredményezné, hogy a felperest jogellenesen megfosztanák a más tagállam által szabályszerűen biztosított jövedékiadó-mentességre való jogosultságától. Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróságnak szem előtt kell tartania a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatát, amely szerint a pusztán olyan alaki követelmények megsértése, amelyek nem szükségesek az érintett termékek tényleges felhasználására vonatkozó érdemi követelmények teljesítésének biztosításához, nem kérdőjelezheti meg a felperesnek a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában meghatározott kötelező mentességre való jogosultságát.³⁶

57. Ennélfogva azt javaslom, hogy a Bíróság a harmadik kérdésre a következőképpen válaszoljon:

A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja, valamint a tényleges és az arányosság elve értelmében a tagállam csak akkor írhat elő eljárási követelményeket az olyan jövedéki termékek kereskedőjével szemben, aki/amely abban a tagállamban részesült jövedékiadó-mentességben, ahol e termékeket előállították és szabad forgalomba bocsátották, ha ezek az alaki követelmények feltétlenül szükségesek a szóban forgó adómentesség helyes és közvetlen alkalmazásának biztosításához, valamint mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzéséhez. Az ilyen eljárási követelmények előírása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jog általános elveit, köztük az arányosság és a tényleges érvényesülés elvét.

³⁵ Lásd a jelen indítvány 36. pontjában említett megfontolásokat.

³⁶ Lásd analógia útján: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. pont); 2017. július 27-i Vakarų Baltijos laivų statykla ítélet (C-151/16, EU:C:2017:537, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. november 7-i Petrotel-Lukoil ítélet (C-68/18, EU:C:2019:933, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

D. A negyedik kérdéstről

58. Úgy tűnik, a negyedik kérdés azon a feltételezésen alapul, hogy az a tagállam, ahol az aromaanyagokat készítették, helytelenül alkalmazta a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontjában meghatározott mentességet. Arra az esetre, ha a Bíróság a jelen indítványban javasolt módon válaszolná meg a kérdést előterjesztő bíróság első kérdését, a negyedik kérdés téves feltevésen alapulna, így nem szorul válaszra.

VI. Véggövetkeztetés

59. A fentiek tükrében javaslom, hogy a Bíróság a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) által feltett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

- 1) Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK tanácsi irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy a jövedékiadó-mentesség mind az élelmiszerek és 1,2 térfogatszázalékot meg nem haladó alkoholtartalmú alkoholmentes italok készítésére szolgáló aromaanyagok előállítására felhasználni kívánt, mind az arra már felhasznált etil-alkoholra vonatkozik.
- 2) A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy miután az etil-alkoholt valamely tagállamban szabad forgalomba bocsátották, és ez a tagállam helyesen alkalmazta az e rendelkezés szerinti jövedékiadó-mentességet, a rendeltetés helye szerinti tagállamnak a területén e terméket azonos módon kell kezelnie.
- 3) A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének e) pontja, valamint a tényleges érvényesülés és az arányosság elve alapján valamely tagállam csak akkor írhat elő eljárási követelményeket az olyan jövedéki termékek kereskedőjével szemben, aki/amely abban a tagállamban részesült jövedékiadó-mentességben, ahol e termékeket előállították és szabad forgalomba bocsátották, ha ezek az eljárási követelmények feltétlenül szükségesek a szóban forgó adómentesség helyes és közvetlen alkalmazásának biztosításához, valamint mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzéséhez. Az ilyen eljárási követelmények előírása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jog általános elveit, köztük az arányosság és a tényleges érvényesülés elvét.