



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
ANTHONY MICHAEL COLLINS IŠVADA,
pateikta 2022 m. liepos 14 d.¹

Byla C-332/21

Quadrant Amroq Beverages SRL
prieš

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

(*Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Akcizas – Direktyva 92/83/EEB – 27 straipsnio 1 dalies e punktas – Etilo alkoholis – Atleidimas nuo akcizų – Kvapiųjų medžiagų, naudojamų ruošiant nealkoholinius gėrimus, gamyba, kai tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 % – Gamybos valstybės narės pritaikyto atleidimo pripažinimas paskirties valstybėje narėje – Paskirties valstybės narės nustatytos sąlygos“

I. Įžanga

1. Šis *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant *Quadrant Amroq Beverages SRL* (toliau – pareiškėja) administracinį skundą, kuriame prašoma panaikinti *Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Nacionalinė mokesčių administravimo tarnyba – Stambių mokesčių mokėtojų administravimo generalinė direkcija, Rumunija) sprendimus, kuriais atmesti pareiškėjos prašymai grąžinti akcizus, sumokėtus pagal nacionalinį įstatymą, kuriuo įgyvendinamas Direktyvos 92/83² 27 straipsnio 1 dalies e punktas.

2. Pareiškėja iš gamintojo Airijoje įsigijo kvapiųjų medžiagų, skirtų naudoti ruošiant gaiviuosius gėrimus Rumunijoje. Pareiškėjos supratimu, etilo alkoholis, naudojamas kvapiųjų medžiagų gamybai, buvo išleistas vartoti Airijoje ir atleistas nuo akcizo pagal Airijos teisės aktus, kuriais įgyvendinamas Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas. Pagal šią Sąjungos teisės nuostatą nuo akcizo atleidžiamas etilo alkoholis, „[naudojamas] kvapiųjų medžiagų, [naudojamų] ruošiant nealkoholini[us] gėrim[us], gamybai, kai tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %“. Airija atleidžia nuo akcizo etilo alkoholį, skirtą naudoti arba jau panaudotą tokių kvapiųjų medžiagų gamybai. Rumunija atleidžia nuo akcizo tik etilo alkoholį, skirtą naudoti kvapiųjų medžiagų gamybai.

¹ Originalo kalba: anglų.

² 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206).

3. Šioje išvadoje nagrinėjama Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatyto atleidimo nuo akcizų taikymo sritis, aplinkybės, kai paskirties valstybė narė turi pripažinti pagal šią nuostatą kitos valstybės narės pritaikytą atleidimą nuo akcizų, ir tai, koku mastu valstybė narė, į kurią siunčiamos prekės, gali nustatyti procedūrinius reikalavimus prekyautojams, kuriems pritaikytas šis atleidimas nuo akcizų.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. Direktyva 92/83

4. Direktyvoje 92/83 yra nuostatos dėl alkoholio ir alkoholinių gėrimų akcizų struktūrų suderinimo.

5. Remiantis jos 19 straipsnio 1 dalimi valstybės narės etilo alkoholiui akcizus taiko pagal Direktyvą 92/83.

6. Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmoje įtraukoje etilo alkoholis apibrėžiamas kaip apimantis:

„– visus produktus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, ir kurie yra priskiriami KN 2207 ir 2208 kodams, net tais atvejais, kai šie produktai yra produkto, priskirtino kitam KN skirsniiui, sudedamoji dalis;

<...>“

7. Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyta:

„Valstybės narės atleidžia nuo mokesčių produktus, kuriems taikoma ši direktyva, nuo suderintų akcizų tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato, siekdamas užtikrinti, kad tais atleidimais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti ir išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ar piktnaudžiavimo:

<...>

e) kai jie yra vartojami kvapiųjų medžiagų, vartojamų ruošiant maisto [produktus] ir nealkoholinių gėrimų gamybai, kai tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %.“

2. Direktyva 2008/118

8. Direktyvos 2008/118/EB³ 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje.“

³ 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12).

9. Direktyvos 2008/118 7 straipsnio 2 dalyje „išleidimas vartoti“ apibrėžiamas taip:

- „a) akcizais apmokestinamų prekių išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;
- b) akcizais apmokestinamų prekių laikymas joms netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, jei tos prekės nebuvo apmokestintos akcizais pagal taikomas Bendrijos teisės ir nacionalinės teisės aktų nuostatas;
- c) akcizais apmokestinamų prekių gamyba, įskaitant neteisėtą gamybą, netaikant joms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;
- d) akcizais apmokestinamų prekių importas, įskaitant neteisėtą importą, išskyrus atvejus, kai akcizais apmokestinamoms prekėms jas importavus nedelsiant pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.“

B. Rumunijos teisė

10. Komisijos rašytinėse pastabose išdėstytos toliau nurodytos Rumunijos teisės nuostatos.

11. Iki 2015 m. gruodžio 31 d. galiojusio *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas)⁴ 206⁵⁸ straipsnyje, kurio formuluotė pakartota nuo 2016 m. taikomo *Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal* (2015 m. rugsėjo 8 d. Įstatymas Nr. 227, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) (toliau – Mokesčių kodeksas) 397 straipsnio 1 dalyje⁵, nustatyta⁶:

„(1) Etilo alkoholiui ir kitiems 206² straipsnio a punkte nurodytiems alkoholio produktams akcizas netaikomas, kai jie yra:

- e) naudojami kvapiųjų medžiagų, naudojamų ruošiant maisto produktus ir nealkoholinius gėrimus, kai tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %, gamybai;“

12. Išsamiose [Mokesčių kodekso] 206⁵⁸ straipsnio įgyvendinimo taisyklėse numatyta:

„<...>

(13) Visais Mokesčių kodekso 206⁵⁸ straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais nuo akcizų atleidžiamas tik naudotojas, su sąlyga, kad tiekimas vykdomas tiesiogiai iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio.

(14) Kai naudotojas Bendrijos viduje įsigyja etilo alkoholį, siekdamas panaudoti jį Mokesčių kodekso 206⁵ straipsnio 1 dalies b–i punktuose nurodytiems tikslams, jis taip pat turi būti registruotasis gavėjas.

<...>

⁴ *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.

⁵ Šios nuostatos pateiktos nacionalinės bylos medžiagoje.

⁶ *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 688, 2015 m. rugsėjo 10 d.

(16) Atleidimas turi būti taikomas tiesiogiai:

- a) Mokesčių kodekso 206⁵⁹ straipsnio 1 dalies d, f, g ir h punktuose nurodytais atvejais;
- b) Mokesčių kodekso 206⁵⁸ straipsnio 1 dalies a, b, c ir e punktuose nurodytais atvejais – įgaliotiesiems sandėlių savininkams, vykdančioms veiklą integruotoje sistemoje. „Integruota sistema“ – kai sandėlio savininkai naudoja etilo alkoholį ir kitus alkoholio produktus gatavų, skirtų vartoti produktų gamybai, niekaip jų toliau nekeisdami <...>

(17) Visais atvejais, kai taikomas tiesioginis atleidimas nuo akcizo, jis suteikiamas remiantis galutinio naudotojo leidimu. Toks leidimas išduodamas visiems naudotojams, kurie įsigyja nuo akcizo atleistus produktus.

<...>

(34) Visais atvejais, kai taikomas tiesioginis atleidimas nuo akcizo, į produktų pristatymo kainas neturi būti įskaičiuotas akcizas, o gabenant šiuos produktus turi būti pridėta 91 punkte nurodyto elektroninio administracinio dokumento atspausdinta kopija.

<...>

(37) Mokesčių kodekso 206⁵⁸ straipsnio 1 dalies a, b, c, e ir i punktuose nurodytais atvejais atleidimas nuo mokesčio taikomas netiesiogiai. Į produktų pristatymo kainas įskaičiuojamas akcizas, po kurio ekonominės veiklos vykdytojai, kurie yra naudotojai, gali prašyti kompensuoti arba grąžinti akcizą pagal *Codul de procedă fiscală* (Mokestinės procedūros kodeksas) nuostatas.

(38) Norėdami susigrąžinti akcizą, naudotojai kas mėnesį iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, už kurią prašoma grąžinti akcizą, dvidešimt penktos dienos pateikia teritorinei mokesčių institucijai prašymą grąžinti akcizą, prie kurio prideda:

- a) sąskaitos faktūros už etilo alkoholio ir (arba) kito alkoholio produkto įsigijimą, kurioje atskirai išskirtas akcizas, kopiją;
- b) įrodymą, kad tiekėjui buvo sumokėtas akcizas, t. y. mokėjimo dokumentą, patvirtintą banko, kuriame naudotojas yra atidaręs sąskaitą;
- c) įrodymą, kad kiekis panaudotas tuo tikslu, dėl kurio buvo pritaikytas atleidimas nuo akcizo, t. y. faktiškai panaudotų kiekių suvestinė ir su ja susiję dokumentai.“

13. Išsamiose Mokesčių kodekso 397 straipsnio įgyvendinimo taisyklėse numatyta:

„81. (1) Tiesioginio Mokesčių kodekso 397 straipsnio 1 dalyje nurodytų produktų atleidimo nuo akcizų atvejais atleidimas taikomas tik naudotojui, jeigu produktai tiekiami tiesiogiai iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, pačiam naudotojui perkant Bendrijos viduje arba pagal paties naudotojo importo sandorius.

(2) Netiesioginio Mokesčių kodekso 397 straipsnio 1 dalyje nurodytų produktų atleidimo nuo akcizų atvejais nuo akcizų atleidžiamas tik naudotojas, jeigu produktai tiekiami tiesiogiai iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, iš registruotojo gavėjo arba pagal paties naudotojo importo sandorius. Registruotasis gavėjas, pristatantis produktus, kurie bus naudojami nuo

akcizų atleidžiamam tikslui, sąskaitoje faktūroje nurodo į valstybės biudžetą sumokėto akcizo ekvivalentą.

(3) Kai naudotojas Bendrijos viduje įsigyja etilo alkoholį, siekdamas jį panaudoti Mokesčių kodekso 397 straipsnio 1 dalies b–i punktuose nurodytiems tikslams, jis taip pat turi būti registruotasis gavėjas.

(4) Kai etilo alkoholis importuojamas iš trečiosios šalies, siekiant jį panaudoti Mokesčių kodekso 397 straipsnio 1 dalies b–i punktuose nurodytais tikslais, importuotojas taip pat turi būti žaliavos naudotojas.

82. (1) Atleidimas nuo akcizo taikomas tiesiogiai:

- a) Mokesčių kodekso 397 straipsnio 1 dalies d ir f punktuose nurodytais atvejais;
- b) Mokesčių kodekso 397 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytu atveju – tik sanitarinio alkoholio gamybai;
- c) Mokesčių kodekso 397 straipsnio 1 dalies a, c ir e punktuose nurodytais atvejais.

(2) Šio straipsnio 1 dalies b ir c punktuose nurodytas tiesioginis atleidimas nuo akcizo taikomas tik įgaliotiesiems sandėlio savininkams, veikiantiems integruotoje sistemoje. „Integruota sistema“ – tai etilo alkoholio ir kitų alkoholio produktų naudojimas akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, kur šie produktai buvo pagaminti, gatavų produktų, kurie yra skirti vartoti be jokių tolesnių pakeitimų, gamybai.

(3) Visais atvejais, kai taikomas tiesioginis atleidimas nuo akcizo, jis suteikiamas remiantis galutinio naudotojo leidimu.“

C. Airijos teisė

14. *Finance Act 2003* (2003 m. Finansų įstatymas) 77 straipsnio a punkto iii papunkčiu Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas perkeltas į Airijos teisę. Jame numatyta, kad:

„Nedarant poveikio jokiems kitiems galimiems atleidimams nuo akcizo ir laikantis tokių sąlygų, kurias *Commissioners* gali nustatyti ar kitaip įpareigoti, nuo alkoholio produktų mokesčio atleidžiami visi alkoholio produktai, jei *Commissioners* įrodoma, kad:

- a) šie produktai skirti naudoti arba buvo panaudoti gaminant –

<...>

- iii) kvapiąsias medžiagas, skirtas ruošti maisto produktams arba gėrimams, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %.

<...>“

III. Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15. Remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, prie jos pridėta nuomone dėl Airijos teisės, kurią buvo leista jai pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme, ir pareiškėjos rašytinėmis pastabomis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme nagrinėjamo ginčo faktinės aplinkybės ir kontekstas yra tokie, kaip nurodyta toliau.

16. *Concentrate Manufacturing Company Ireland* (CMCI) yra maisto produktus ir gėrimus gaminančios tarptautinės bendrovės *PepsiCo* patronuojamoji įmonė Airijoje. Kvapiosioms medžiagoms gaminti ji naudoja 100 % nedenatūruotą etilo alkoholį⁷. Alkoholio koncentracija jose yra nuo 15 % iki 62 % ir jos skirtos nealkoholiniams gėrimams ruošti. CMCI gamina kvapiąsias medžiagas Airijoje ir parduoda jas kitai Airijos *PepsiCo* patronuojamajai bendrovei *Pepsi Ireland*. Pastaroji bendrovė pardavė kvapiąsias medžiagas pareiškėjai, kuri jas naudoja nealkoholiniams gėrimams gaminti Rumunijoje. CMCI gabena kvapiąsias medžiagas pareiškėjai Rumunijoje tiesiogiai iš Airijos.

17. Pagal nuomonę dėl Airijos teisės, CMCI yra įgaliotoji sandėlio savininkė. Ji taip pat yra patvirtinta gavėja, įgaliota kasmet priimti 1 500 000 litrų akcizu neapmokestinamo nedenatūruoto etilo alkoholio, skirto naudoti gaiviųjų gėrimų koncentrato gamybai. Ji priima šį alkoholį į savo akcizais apmokestinamų prekių sandėlį taikant akcizų mokėjimo laikinojo atidėjimo režimą. Šio produkto išgabenimas iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio kvapiųjų medžiagų gamybai yra išleidimas vartoti⁸. Už šį išleidimą vartoti reikėtų sumokėti akcizą, jei nebūtų taikomas 2003 m. Finansų įstatymo 77 straipsnio a punkto iii papunktyje, kuriuo įgyvendinamas Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas, numatytas atleidimas nuo akcizo.

18. Pareiškėja paaiškina, kad įsigijusi kvapiąsias medžiagas iš *Pepsi Ireland* ji suprato, kad jose esantis etilo alkoholis jau buvo išleistas vartoti Airijoje, atleistas nuo akcizo pagal Airijos teisės aktus, kuriais įgyvendinamas Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas, ir jam nebetaikomas akcizų mokėjimo laikinojo atidėjimo režimas ar kiti su akcizais susiję administraciniai formalumai. Nepaisant to, pareiškėja turėjo sumokėti akcizą už kvapiąsias medžiagas, kai jos buvo įvežtos į Rumuniją. Ji pateikė prašymą grąžinti akcizą pagal nacionalinės teisės aktus, kuriais įgyvendinama Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta išimtis. Grąžinti akcizą buvo atsisakyta dėl materialinių ir procedūrinių priežasčių. Pirma, pareiškėja nepirko etilo alkoholio kvapiųjų medžiagų gamybai, bet pirko kvapiųjų medžiagų, kurių sudėtyje yra etilo alkoholio, skirtų nealkoholiniams gėrimams gaminti. Antra, kvapiosios medžiagos nebuvo perkeltos iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio ir pareiškėja nebuvo registruotoji gavėja (toliau – procedūriniai reikalavimai).

19. Pareiškėja prašė panaikinti Rumunijos nacionalinės mokesčių administravimo tarnybos sprendimus atmesti jos skundą ir atsisakyti grąžinti akcizą.

⁷ Kvapiosios medžiagos gaminamos iš vaisių arba augalų ekstraktų. Kadangi šie ekstraktai netirpsta vandenyje, jie ištirpinami alkoholyje, kad susidarytų skystas koncentratas. Tada šis koncentratas skiedžiamas vandeniu santykiu 1:1000, kad būtų gaminami gaivieji gėrimai.

⁸ Žr. Direktyvos 2008/118 7 straipsnį, cituojamą šios išvados 8 ir 9 punktuose. Teisingumo Teismas šią nuostatą išaiškino 2016 m. birželio 2 d. Sprendime *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 46–55 punktai).

20. Siekdamas išspręsti šį ginčą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutarė, kad būtina pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar [Direktyvos 92/83] 27 straipsnio 1 dalies e punkto nuostata turi būti aiškinama taip, kad atleidimas nuo akcizo taikomas tik tokiems produktams, kaip etilo alkoholis, naudojamiems kvapiųjų medžiagų, savo ruožtu naudojamų gaminant nealkoholinius gėrimus, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %, gamybai, ar kad šis atleidimas taikomas ir tokiems produktams, kaip etilo alkoholis, kurie jau buvo panaudoti tam tikrų tokio pobūdžio kvapiųjų medžiagų, kurios buvo ar turi būti panaudotos gaminant nealkoholinius gėrimus, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %, gamybai?
2. Ar [Direktyvos 92/83] 27 straipsnio 1 dalies e punktas, atsižvelgiant į direktyvos tikslus ir bendruosius principus, turi būti aiškinamas taip, kad tokiems produktams, kaip etilo alkoholis, skirtiems pateikti į rinką kitoje valstybėje narėje, jau išleistiems vartoti pirmojoje valstybėje narėje ir atleistiems nuo akcizo, nes jie naudojami siekiant išgauti kvapiąsias medžiagas, skirtas naudoti nealkoholinių gėrimų gamybai, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %, paskirties valstybė narė savo teritorijoje privalo taikyti vienodas sąlygas?
3. Ar [Direktyvos 92/83] 27 straipsnio 1 dalies e punkto ir 2 dalies d punkto nuostatos ir veiksmingumo bei [proporciningumo principai] turi būti aiškinami taip, kad pagal juos valstybei narei leidžiama nustatyti procedūrinius reikalavimus, pagal kuriuos atleidimo nuo mokesčių taikymas priklauso nuo to, ar naudotojas yra registruotas gavėjas, o akcizu apmokestinamų produktų pardavėjas yra įgaliotas sandėlio savininkas, nors valstybė narė, kurioje įsigyti šie produktai, ekonominės veiklos vykdytojui, kuris juos pateikia į rinką, nenustato prievolės būti apmokestinamų prekių sandėlio savininku?
4. Ar pagal proporciningumo ir veiksmingumo principus, atsižvelgiant į [Direktyvos 92/83] 27 straipsnio 1 dalies e punkto nuostatą, taip pat į direktyvos tikslus ir bendruosius principus, draudžiama, kad šioje nuostatoje nustatytas atleidimas nuo mokesčių būtų netaikomas paskirties valstybės narės mokesčių mokėtojui, kuris gavo tokius produktus, kaip etilo alkoholis, ir kuris rėmėsi aplinkybe, kad šie produktai buvo laikomi atleistais nuo akcizo, atsižvelgiant į kilmės valstybės narės mokesčių institucijų pateikiamą šios direktyvos nuostatos oficialų aiškinimą, kuris per ilgą laiką susiformavo, buvo perkeltas į nacionalinę teisinę sistemą ir taikomas praktikoje, tačiau kuris, kaip vėliau paaiškėjo, yra klaidingas, tuo atveju, kai, atsižvelgiant į aplinkybes, galima atmesti sukčiavimo ar akcizų vengimo galimybę?“

21. Pareiškėja, Airija, Lenkijos Respublika, Rumunija ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas.

IV. Dėl priimtinumų

22. Rumunija ginčija prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą, nes mano, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė Teisingumo Teismui pagal šio Procedūros reglamento 94 straipsnio c punktą reikalaujamos informacijos⁹.

⁹ Kaip tai matyti iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo rekomendacijų nacionaliniams teismams dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikimo (OL C 338, 2012, p. 1).

23. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją SESV 267 straipsnyje įtvirtinta procedūra yra Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimo priemonė, kuria naudodamasis Teisingumo Teismas pateikia nacionaliniams teismams Sąjungos teisės aiškinimą, kurio jiems reikia jų nagrinėjamai bylai išspręsti¹⁰.

24. Iš suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad siekiant pateikti tokį Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, būtina, kad šis apibrėžtų pateikiamų klausimų faktines aplinkybes ir teisinį pagrindą arba bent paaiškintų šiuos klausimus pagrindžiančias faktines prielaidas. Be to, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą turi būti nurodytos tikslios priežastys, dėl kurių nacionalinis teismas kelia Sąjungos teisės aiškinimo klausimus ir mano esant būtina Teisingumo Teismui pateikti prejudicinį klausimą¹¹.

25. Nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą tikrai nėra tobula ir joje yra nemažai trūkumų ir neatitikimų dėstant faktines aplinkybes. Pavyzdžiui, joje nenurodyta nė viena bylai reikšminga Rumunijos teisės nuostata, nors jos nurodytos Komisijos rašytinėse pastabose.

26. Vis dėlto, mano nuomone, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pakankamai aiškiai išdėstė motyvus, dėl kurių jis Teisingumo Teismui pateikė klausimus dėl Sąjungos teisės aiškinimo. Be to, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikta pakankamai informacijos, kad Teisingumo Teismas ir suinteresuotieji asmenys, turintys teisę pateikti pastabas, pakankamai aiškiai suprastų pagrindinės bylos faktines ir teisines aplinkybes, kaip tai rodo rašytinės proceso dalies dalyvių skaičius. Taip pat neatrodo, kad neaiškumai, susiję su Rumunijos valdžios institucijų nustatytų procedūrinių reikalavimų pobūdžiu, trukdytų Teisingumo Teismui pateikti naudingą atsakymą į trečiąjį klausimą. Todėl rekomenduoju Teisingumo Teismui priimti šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir atsakyti į prejudicinius klausimus.

V. Teisinė analizė

A. Dėl pirmojo klausimo

27. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatytas atleidimas nuo akcizo taikomas tik etilo alkoholiui, skirtam naudoti gaminant kvapiąsias medžiagas, skirtas ruošti nealkoholiniams gėrimams, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %, ar jis taip pat taikomas etilo alkoholiui, kuris jau buvo panaudotas šioms kvapiosioms medžiagoms gaminti¹².

28. Rumunijos nacionalinė mokesčių administravimo tarnyba mano, kad minėtas atleidimas nuo akcizo taikomas etilo alkoholiui, skirtam naudoti gaminant kvapiąsias medžiagas, skirtas ruošti nealkoholiniams gėrimams, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %. Tuo remdamasi ji atsisakė grąžinti akcizą, kurį pareiškėja sumokėjo įvežant kvapiąsias medžiagas į Rumuniją.

¹⁰ Šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 5 d. *Sprendimą Geistbeck* (C-509/10, EU:C:2012:416, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2013 m. birželio 20 d. *Sprendimą Impacto Azul* (C-186/12, EU:C:2013:412, 26 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹¹ 2013 m. balandžio 18 d. *Sprendimas Mulders* (C-548/11, EU:C:2013:249, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹² Pirmajame klausime kalbama apie „kvapiąsias medžiagas, kurios buvo panaudotos gaminant nealkoholinius gėrimus, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %“. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nemini, kad gaiviaisiais gėrimais buvo prekiaujama arba jie buvo vežami iš Airijos į Rumuniją.

Rumunija palaiko tokią poziciją. Pareiškėja, Airija, Lenkijos Respublika ir Komisija laikosi nuomonės, kad Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytas atleidimas nuo akcizo taip pat taikomas etilo alkoholiui, kuris buvo panaudotas kvapiosioms medžiagoms gaminti.

29. Direktyvos 92/83 20 straipsnyje sąvoka „etilo alkoholis“ apibrėžiama kaip apimanti „visus produktus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 % ir kurie yra priskiriami KN 2207 ir 2208 kodams, net tais atvejais, kai šie produktai yra produkto, priskirtino kitam KN skirsniiui, sudedamoji dalis“. Nuomonėje dėl Airijos teisės pažymima, kad tuo metu, kai buvo priimta Direktyva 92/83, etilo alkoholiui, naudojamam gaminant aptariamą kvapiąsias medžiagas, buvo priskirtas KN kodas 2207; pačioms kvapiosioms medžiagoms buvo priskirtas KN kodas 2208¹³. Direktyvos 92/83 20 straipsnio pirmoje įtraukoje kvapiosios medžiagos įtrauktos į etilo alkoholio sąvokos apibrėžtį ir yra apmokestinamos akcizu¹⁴.

30. Pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktą produktai, kuriems taikoma ši direktyva, atleidžiami nuo suderinto akcizo „kai jie yra vartojami kvapiųjų medžiagų <...> gamybai“¹⁵. Vadinas, atleidimo nuo akcizo taikymą lemia etilo alkoholio paskirtis¹⁶. Vis dėlto šios nuostatos tekstas nėra vienareikšmis: jį galima aiškinti „kai jis yra skirtas naudoti kvapiųjų medžiagų gamybai“ arba „kai jis buvo panaudotas kvapiųjų medžiagų gamybai“¹⁷.

31. Vadinas, reikia remtis kitais aiškinimo kriterijais, kuriuos paprastai naudoja Teisingumo Teismas, t. y. nagrinėjamos nuostatos tikslu ir kontekstu¹⁸.

32. Lenkijos Respublika ir Komisija nurodo, kad Direktyvos 92/83 27 straipsnyje numatytų išimčių tikslas – neutralizuoti akcizų poveikį etilo alkoholiui, kai jis naudojamas kaip tarpinis produktas kituose komerciniuose ar pramoniniuose produktuose¹⁹. Šis produktas yra „kvapioji medžiaga, naudojama ruošiant maisto produktus ir nealkoholinių gėrimų gamybai, kai tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %“.

33. Jei būtų teikiama pirmenybė Rumunijos pateiktam aiškinimui, tai reikštų, kad etilo alkoholis, skirtas tokių kvapiųjų medžiagų gamybai, būtų atleistas nuo akcizo, o etilo alkoholis, jau esantis šių kvapiųjų medžiagų sudėtyje – ne. Toks aiškinimas lemtų absurdišką rezultatą: etilo alkoholis būtų atleistas nuo akcizo tuo etapu, kai jis būtų skirtas naudoti kvapiųjų medžiagų gamybai, paskui, kai jis būtų panaudotas šioms kvapiosioms medžiagoms gaminti, jis vėl taptų akcizo objektu.

¹³ Produktai, kuriems priskiriamas KN kodas 2207: „nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, mažesnė kaip 80 % tūrio; spiritai, likerai ir kiti spiritiniai gėrimai; sudėtiniai alkoholiniai preparatai, vartojami gėrimų gamyboje“ (1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382).

Teisingumo Teismas aiškino Direktyvos 92/83 20 straipsnį 2008 m. birželio 12 d. Sprendime *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, 34–40 punktai).

¹⁴ Žr. šios išvados 6 punktą.

¹⁵ Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neatrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kiltų abejonių dėl pareiškėjos išgyto produkto pobūdžio. Rašytinėse pastabose taip pat neginčijama, kad pareiškėjos išgytas produktas yra kvapioji medžiaga (t. y. produktas, kurio tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %), skirta ruošti nealkoholiniams gėrimams, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %.

¹⁶ Pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimą *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁷ Tai taip pat pasakytina apie šios direktyvos versijas kitomis kalbomis, pvz: vokiečių k.: „zur Herstellung <...> verwendet werden“; ispanų k.: „cuando se utilicen“; prancūzų k.: „utilisés pour la production“; nyderlandų k.: „wanneer zij gebruikt worden“; italų k.: „impiegati per la produzione“; portugalų k.: „sejam utilizadas“.

¹⁸ „Pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus“ (2020 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Niki Luftfahrt*, C-530/19, EU:C:2020:635, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁹ 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2015 m. spalio 15 d. Sprendimas *Biovet* (C-306/14, EU:C:2015:689, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Akivaizdu, kad tokiu rezultatu nebūtų pasiektas tikslas neutralizuoti akcizų poveikį alkoholiui, naudojamam gaminant kvapiąsias medžiagas, skirtas nealkoholinių gėrimų, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %, gamybai.

34. Taigi Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkto aiškinimas pagal jo tikslą ir kontekstą patvirtina pareiškėjos, Airijos, Lenkijos Respublikos ir Komisijos poziciją. Ją taip pat patvirtina Komisijos Akcizų komiteto²⁰, kuris ne kartą svarstė 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatytos išimties taikymą, paskelbtos neprivalomos gairės.

35. Iš pradžių Akcizų komitetas pasiūlė valstybėms narėms taikyti atleidimą nuo akcizų, jei kvapiosios medžiagos buvo naudojamos nealkoholiniams gėrimams ruošti, taikant valstybių narių nustatytus stebėsenos mechanizmus²¹. Kvapiųjų medžiagų judėjimui Bendrijoje būtų taikomos Direktyvos 92/12/EEB²² nuostatos.

36. Vis dėlto toliau svarstydamas Akcizų komitetas atsižvelgė į tai, kad kvapiosios medžiagos daugiausia naudojamos kaip koncentratas gaiviesiems gėrimams gaminti. Kadangi jų negalima vartoti neskiestų, alkoholis gali būti laikomas denatūruotu. Kvapiosios medžiagos yra palyginti brangios ir kainuoja daugiau nei pigiausias daugelyje valstybių narių parduodamas alkoholis. Galiausiai, norint iš kvapiųjų medžiagų ekstrahuoti etilo alkoholį, jas brangu išgryninti. Atsižvelgdamas į šias savybes komitetas pagrįstai nusprendė, kad atleidimo nuo akcizo taikymas kvapiųjų medžiagų gamybos metu nesukels mokesčių vengimo pavojaus. Todėl jis pasiūlė nuo to laiko taikyti Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatytą atleidimą nuo akcizo²³.

37. 2003 m. lapkričio 12–14 d. posėdyje priimtose gairėse Akcizų komitetas pažymėjo, kad buvo beveik vienbalsiai sutarta, jog kvapiųjų medžiagų, kurių KN kodai yra 1302 1930, 2106 9020 ir 3302²⁴, judėjimui Bendrijoje Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatytas atleidimas nuo akcizo turi būti taikomas nuo šių produktų pagaminimo ar importo momento²⁵.

38. Akcizų komiteto svarstymai taip pat patvirtina išvadą, kad, priešingai Rumunijos pozicijai, atleidimas nuo akcizo taikomas etilo alkoholiui, kuris buvo panaudotas kvapiųjų medžiagų gamybai.

39. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį klausimą atsakyti:

Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad nuo akcizo atleidžiamas tiek etilo alkoholis, kurį ketinama naudoti, tiek etilo alkoholis, kuris jau buvo panaudotas gaminant kvapiąsias medžiagas, skirtas ruošti nealkoholiniams gėrimams, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %.

²⁰ Direktyvos 2008/118 43 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Komisijai padeda komitetas, vadinamas Akcizų komitetu.

²¹ Žr. 2003 m. sausio 22 d. CED Nr. 364 rev 1, p. 3.

²² 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), iš dalies pakeista 2003 m. balandžio 14 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 807/2003, suderinančiu su Sprendimu 1999/468/EB nuostatas, susijusias su komitetais, padedančiais Komisijai naudotis savo įgyvendinimo įgaliojimais, nustatytais Tarybos dokumentuose, priimtuose vadovaujantis konsultavimosi tvarka (balsų vieningumu) (OL L 122, 2003, p. 36; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 41 t., p. 335).

²³ Žr. 2003 m. sausio 22 d. CED Nr. 364 rev. 1 p. 4 ir 5.

²⁴ KN kodai nurodo Kombinuotąją nomenklatūrą gairių priėmimo dieną, t. y. 2003 m. lapkričio 12–14 d. Šie kodai nurodyti siekiant atsižvelgti į tai, kad Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytos kvapiosios medžiagos nėra tiksliai identifikuojamos pagal KN kodus. Šis netikslumas buvo laikomas vieninteliu aspektu, dėl kurio kyla mokesčių vengimo rizika (žr. 2003 m. sausio 22 d. CED Nr. 364 rev. 1, p. 4).

²⁵ Žr. 2003 m. lapkričio 19 d. CED Nr. 458, p. 1.

B. Dėl antrojo klausimo

40. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad jei etilo alkoholis išleidžiamas vartoti valstybėje narėje ir laikomas atleistu nuo akcizo, nes buvo panaudotas gaminant kvapiąsias medžiagas, skirtas ruošti nealkoholiniams gėrimams, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %, kitos valstybės narės turi vienodai vertinti šiose kvapiosiose medžiagose esantį etilo alkoholį. Pareiškėja, Airija ir Komisija mano, kad valstybės narės, kurioje yra pagamintas produktas, pritaikytas atleidimas turi būti pripažįstamas bet kurioje valstybėje narėje, į kurią šis produktas išsiunčiamas. Rumunija pažymi, kad taip negali būti visomis aplinkybėmis. Lenkijos Respublika pastabų šiuo klausimu nepateikė.

41. Atsižvelgiant į mano siūlomą atsakymą į pirmąjį klausimą, valstybės narės turi atleisti nuo akcizo etilo alkoholį, kuris jau buvo panaudotas gaminant kvapiąsias medžiagas, skirtas ruošti nealkoholiniams gėrimams, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %.

42. Be to, savo jurisprudencijoje dėl Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies f punkto aiškinimo, kuri pagal analogiją taikoma 27 straipsnio 1 dalies e punktui, Teisingumo Teismas pabrėžia, kad paprastai produkto apmokestinimą akcizu ar atleidimą nuo jo vienoje valstybėje narėje turi pripažinti visos kitos valstybės narės. Aiškinant kitaip, būtų pakenkta Direktyvos 92/83 tikslo įgyvendinimui ir trukdoma laisvam prekių judėjimui²⁶. Mano nuomone, tai taip pat prieštarautų ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintam lojalios valstybių narių bendradarbiavimo principui²⁷.

43. Taigi, kai kvapiosios medžiagos buvo išleistos vartoti gamybos valstybėje narėje pagal nacionalinės teisės aktus, kuriais įgyvendinamas Direktyvos 2008/118 7 straipsnis, ir ši valstybė narė pagal savo teisės aktus, kuriais įgyvendinamas Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas, pritaikė šioms kvapiosioms medžiagoms atleidimą nuo akcizo²⁸, šių produktų paskirties valstybė narė, kai šie produktai atvyksta į jos teritoriją, turi juos vertinti taip pat, nebent yra rimtas pagrindas manyti, kad atleidimas buvo pritaikytas neteisėtai²⁹. Atsižvelgiant į atsakymą, kurį siūlau Teisingumo Teismui pateikti į pirmąjį klausimą, šioje byloje neįrodyta, kad valstybė narė, kurioje buvo pagamintos ir išleistos į rinką kvapiosios medžiagos, klaidingai taikė Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatytą atleidimą nuo akcizo.

44. Taigi siūlau Teisingumo Teismui į antrąjį klausimą atsakyti:

Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip: kai etilo alkoholis išleidžiamas vartoti valstybėje narėje ir ši valstybė narė teisingai taiko šioje nuostatoje numatytą atleidimą nuo akcizo, paskirties valstybė narė savo teritorijoje privalo jį vertinti lygiai taip pat.

²⁶ 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 41 ir 42 punktai).

²⁷ Pavyzdžiui, žr. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvadą byloje *A-Rosa Flussschiff* (C-620/15, EU:C:2017:12, 60 punktas).

²⁸ Taip pat žr. šios išvados 36 punktą, kuriame nurodomas Akcizų komiteto siūlymas, kad Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatytas atleidimas nuo akcizo būtų taikomas nuo aptariamų kvapiųjų medžiagų pagaminimo momento.

²⁹ Pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimą *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 43 ir 44 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

C. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

45. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori išsiaiškinti, ar pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktą ir 27 straipsnio 2 dalies d punktą, taip pat veiksmingumo ir proporcingumo principus valstybei narei leidžiama nustatyti procedūrinius reikalavimus prekyautojui akcizais apmokestinamomis prekėmis, kuris buvo atleistas nuo akcizo valstybėje narėje, kurioje šios prekės buvo pagamintos ir išleistos vartoti.

46. Pareiškėja paaiškina, kad, kiek tai susiję su įsigijimais Sąjungos viduje, pagal Rumunijos teisę reikalaujama, kad, norint pasinaudoti Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatytu atleidimu nuo akcizų, kvapiosios medžiagos turi būti perduotos iš įgalioto sandėlio registruotajam veiklos vykdytojui arba registruotajam gavėjui. Kadangi pareiškėja įsigijo kvapiąsias medžiagas iš Airijos bendrovės, kuri jas pardavė po to, kai jos buvo išleistos vartoti pagal Airijos teisę, ji tvirtina, kad negali įvykdyti šių sąlygų. Atitinkamos sąskaitos faktūros nerodo, kad už prekes buvo sumokėtas akcizas, iš jų taip pat nematyti, kad prekėms taikytas akcizų mokėjimo laikinojo atidėjimo režimas. Nuomonėje dėl Airijos teisės teigiama, kad Airijos bendrovė, iš kurios pareiškėja įsigijo kvapiųjų medžiagų, pagal Airijos ar Sąjungos teisę neprivalėjo būti įgaliotąja sandėlio savininke, nes ji nelaikė, neperdirbo, negamino ir neišsiuntė akcizais apmokestinamų prekių.

47. Airija mano, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytomis aplinkybėmis prekyautojams negali būti taikomi jokie procedūriniai reikalavimai. Komisijos teigimu, procedūriniai reikalavimai gali būti nustatyti tik Teisingumo Teismo jurisprudencijoje leidžiamomis aplinkybėmis. Lenkijos Respublika ir Rumunija mano, kad aptariami procedūriniai reikalavimai yra leistini ir pateisinami, nes jais siekiama užtikrinti teisingą ir tiesioginį išimties taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam išsisukinėjimui, vengimui ar piktnaudžiavimui. Visų pirma Rumunija mano, kad jei kvapiosioms medžiagoms būtų leista cirkuliuoti netaikant akcizų mokėjimo laikinojo atidėjimo režimo³⁰, jos galėtų būti paverstos vartoti skirtais alkoholiniais gėrimais, už kuriuos nebūtų sumokėtas akcizas.

48. Pirmaisiais dviem klausimais prašoma išsiaiškinti tik Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktą. Kadangi nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodytas nei 27 straipsnio 2 dalies d punktas, nei nacionalinės teisės aktai, kuriais ši nuostata įgyvendinama, nei aplinkybės, kuriomis ši nuostata galėtų būti taikoma ginčui pagrindinėje byloje, manau, kad į trečiąjį klausimą galima atsakyti remiantis vien Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktu.

49. Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su jos dvidešimt antra konstatuojamąja dalimi, numatyta, kad valstybės narės nustato sąlygas, kuriomis siekiama užtikrinti teisingą ir tiesioginį šioje nuostatoje numatytų išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam išsisukinėjimui, slėpimui ar piktnaudžiavimui. Valstybių narių remiantis šia joms suteikta teise nustatytos sąlygos negali viršyti to, kas yra būtina šioje nuostatoje nurodytam tikslui pasiekti³¹. Atsižvelgiant į aplinkybes, dėl kurių kilo ginčas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, atrodo, kad naudojimas šia teise apsiriboja patikrinimu, ar kvapiosios medžiagos iš tiesų naudojamos ruošti nealkoholiniams gėrimams, kurių turinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %.

³⁰ Rumunija nurodo Direktyvos 2008/118 IV skyriaus 17–20 straipsnius, kuriuose kalbama apie akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikinojo atidėjimo režimas, gabenimą.

³¹ Žr. 2010 m. gruodžio 9 d. Sprendimą *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 51 punktas).

50. Be to, valstybės narės, naudodamosi joms suteikta teise nustatyti atleidimo nuo akcizų sąlygas, numatyta Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte, privalo laikytis bendrųjų teisės principų, kurie yra Sąjungos teisės sistemos dalis. Tarp jų yra proporcingumo ir veiksmingumo principai³².

51. Pagal proporcingumo principą reikalaujama, kad būtų atsižvelgta į tai, ar procedūriniai reikalavimai neviršija to, kas tinkama ir būtina Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkto teisėtiems tikslams pasiekti. Kai galima rinktis iš kelių tinkamų priemonių, reikia taikyti mažiausiai suvaržančią priemonę, o sukelti nepatogumai neturi būti neproporcingi nurodytiems tikslams³³.

52. Pagal veiksmingumo principą reikalaujama, kad dėl nacionalinių procesinių taisyklių Sąjungos teisės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas³⁴.

53. Nacionalinis teismas, kuris nagrinėja ginčą pagrindinėje byloje ir kuris turi priimti atsakomybę už galutinį sprendimą, turi nustatyti, ar taisyklės, kurias siekia taikyti Rumunijos mokesčių institucijos, atitinka šios išvados 50–52 punktuose apibūdintus reikalavimus. Šią užduotį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui gali padėti atlikti toliau pateikti argumentai.

54. Kalbant apie tikslą užtikrinti teisingą ir tiesioginį atleidimo taikymą ir užkirsti kelią išsisukinėjimams, vengimui ar piktnaudžiavimui, reikia atsižvelgti į tokias aplinkybes: i) kad kvapiosios medžiagos buvo išleistos vartoti toje valstybėje narėje, kurioje buvo pagamintos; ii) kad ta pati valstybė narė teisingai pritaikė kvapiosioms medžiagoms atleidimą nuo akcizo; iii) kad Akcizų komitetas laikėsi nuomonės, jog atleidimas nuo akcizo tuo metu, kai kvapiosios medžiagos pagaminamos, nesukėlė mokesčių vengimo pavojaus³⁵; ir iv) kad nėra jokių požymių, jog pareiškėja siekė apgaule pasinaudoti atleidimu nuo akcizo.

55. Dėl proporcingumo ir veiksmingumo principų taikymo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų išnagrinėti pareiškėjos teiginį, kad ji negali laikytis procedūrinių reikalavimų, nes kvapiosios medžiagos buvo pagamintos ir išleistos į laisvą apyvartą atleidimą nuo akcizų pritaikiusioje valstybėje narėje.

56. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamos bylos aplinkybėmis atrodo, jog labai tikėtina, kad taikant procedūrinius reikalavimus, kurių primygtinai reikalauja Rumunijos valdžios institucijos, iš pareiškėjos bus neteisėtai atimta teisė pasinaudoti kitos valstybės narės teisingai pritaikytu atleidimu nuo akcizų. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų atsižvelgti į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią vien formalių sąlygų, nereikalingų užtikrinti, kad būtų laikomasi esminių reikalavimų,

³² Pagal analogiją žr. 2017 m. liepos 13 d. Sprendimą *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2019 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

³³ Žr. 2010 m. kovo 9 d. Sprendimą *ERG ir kt.* (C-379/08 ir C-380/08, EU:C:2010:127, 86 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

³⁴ Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *Pelati* (C-603/10, EU:C:2012:639, 23 ir 25 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

³⁵ Žr. šios išvados 36 punkte nurodytus argumentus.

susijusių su faktiniu atitinkamų produktų naudojimu, nesilaikymas negali paneigti ieškovo teisės pasinaudoti Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatytu privalomu atleidimu nuo akcizo³⁶.

57. Taigi siūlau Teisingumo Teismui į trečiąjį klausimą atsakyti taip:

pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktą ir veiksmingumo bei proporcingumo principus valstybė narė gali nustatyti procedūrinius reikalavimus prekyautojui akcizais apmokestinamomis prekėmis, kuris buvo atleistas nuo akcizo valstybėje narėje, kurioje šios prekės buvo pagamintos ir išleistos vartoti, tik jeigu šie procedūriniai reikalavimai yra griežtai būtini siekiant užtikrinti teisingą ir tiesioginį nagrinėjamo atleidimo nuo akcizų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam išsisukinėjimui, vengimui ar piktnaudžiavimui. Nustatydamos tokius procedūrinius reikalavimus valstybės narės turi laikytis bendrųjų Sąjungos teisės principų, įskaitant proporcingumo ir veiksmingumo principus.

D. Dėl ketvirtojo klausimo

58. Atrodo, kad ketvirtasis klausimas grindžiamas prielaida, jog valstybė narė, kurioje buvo pagamintos kvapiosios medžiagos, neteisingai taikė Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punkte numatytą atleidimą nuo akcizo. Jeigu Teisingumo Teismas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pirmąjį klausimą atsakytų taip, kaip siūlau šioje išvadoje, ketvirtasis klausimas būtų grindžiamas klaidinga prielaida, todėl į jį nereikėtų atsakyti.

VI. Išvada

59. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) pateiktus klausimus:

1. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83 dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad nuo akcizų atleidžiamas ir etilo alkoholis, kurį ketinama naudoti, ir etilo alkoholis, kuris jau buvo panaudotas gaminant kvapiąsias medžiagas, skirtas ruošti nealkoholiniams gėrimams, kurių tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 1,2 %.
2. Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad kai etilo alkoholis išleidžiamas vartoti valstybėje narėje ir ši valstybė narė teisingai taikė šioje nuostatoje numatytą atleidimą nuo akcizų, paskirties valstybė narė privalo savo teritorijoje vertinti jį lygiai taip pat.
3. Pagal Direktyvos 92/83 27 straipsnio 1 dalies e punktą ir veiksmingumo bei proporcingumo principus valstybė narė gali nustatyti procedūrinius reikalavimus prekyautojui akcizais apmokestinamomis prekėmis, kuris buvo atleistas nuo akcizų valstybėje narėje, kurioje šios prekės buvo pagamintos ir išleistos vartoti, tik jeigu šie procedūriniai reikalavimai yra griežtai būtini siekiant užtikrinti teisingą ir tiesioginį nagrinėjamo atleidimo nuo akcizų taikymą ir

³⁶ Pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 31 punktas); 2017 m. liepos 13 d. Sprendimą *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2019 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

užkirsti kelią bet kokiam išsisukinėjimui, vengimui ar piktnaudžiavimui. Nustatydamos tokius procedūrinius reikalavimus valstybės narės turi laikytis bendrųjų Sąjungos teisės principų, įskaitant proporcingumo ir veiksmingumo principus.