



Judikatūras krājums

ȢENERĀLADVOKĀTA ENTONIJA MAIKLA KOLINSA
[ANTHONY MICHAEL COLLINS]

SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 14. jūlijā¹

Lieta C-332/21

Quadrant Amroq Beverages SRL

pret

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

Tribunalul București (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Akcīzes nodoklis – Direktīva 92/83/EEK – 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts – Etilspirts – Atbrīvojumi – Garšvielu ražošana bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma – Dalībvalsts, kurā produkts ražots, piešķirtā atbrīvojuma atzīšana galamērķa dalībvalstī – Galamērķa dalībvalsts noteiktie nosacījumi

I. Ievads

1. Šis *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir balstīts uz *Quadrant Amroq Beverages SRL* (turpmāk tekstā – “prasītājs”) prasību atcelt *Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Valsts nodokļu dienests – Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekcija, Rumānija) lēmumus, ar kuriem noraidīti tās pieprasījumi atmaksāt akcīzes nodokļus, kas samaksāti saskaņā ar valsts tiesību aktiem, ar kuriem transponē Direktīvas 92/83/EEK 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu².

2. Prasītājs no Īrijas ražotāja iegādājās garšvielas izmantošanai bezalkoholisko dzērienu gatavošanā Rumānijā. Tas bija sapratis, ka etilspirts, kas paredzēts tirdzniecībai Īrijā, saskaņā ar Īrijas tiesību aktiem, ar kuriem īsteno Direktīvas 92/83/EEK 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu, ir jau atbrīvots no akcīzes nodokļa. Šī Savienības tiesību norma no akcīzes nodokļa atbrīvo etilspirtu, “ja [to] izmanto, lai ražotu garšvielas [...] bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma”. Īrija atbrīvo no nodokļa etilspirtu, kas paredzēts vai jau ir izmantots šādu garšvielu ražošanā. Rumānija no nodokļa atbrīvo tikai etilspirtu, kas paredzēts garšvielu ražošanai.

¹ Oriģinālvaloda – angļu.

² Padomes Direktīva (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (OV 1992, L 316, 21. lpp.).

3. Šajos secinājumos aplūkota Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā piešķirtā atbrīvojuma darbības joma – apstākļi, kādos galamērķa dalībvalstij ir jāatzīst atbrīvojums, ko cita dalībvalsts ir piešķīrusi saskaņā ar šo noteikumu, un cik lielā mērā dalībvalsts, uz kuru preces nosūta, var noteikt procedūras saistības tirgotājiem, uz kuriem attiecas šis atbrīvojums.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

1. Direktīva 92/83

4. Direktīvā 92/83 ir ietverti noteikumi, lai saskaņotu akcīzes nodokli alkoholam un alkoholiskajiem dzērieniem.

5. Saskaņā ar tās 19. panta 1. punktu dalībvalstis uzliek akcīzes nodokli etilspirtam saskaņā ar Direktīvu 92/83.

6. Direktīvas 92/83 20. panta pirmajā ievilkumā ar terminu “etilspirts” apzīmē:

“visus produktus, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 1,2 % tilpuma, kuri atbilst AN kodiem 2207 un 2208, pat ja šie produkti ir tāda produkta sastāvdaļas, kas atbilst citai AN pozīcijai;

[..].”

7. Saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu:

“Dalībvalstis atbrīvo no saskaņotā akcīzes nodokļa šajā direktīvā minētos produktus saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

(e) ja tos izmanto, lai ražotu garšvielas tādu pārtikas produktu un bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilp.”

2. Direktīva 2008/118/EK

8. Direktīvas 2008/118/EK 7. panta 1. punktā³ noteikts:

“Akcīzes nodoklis kļūst uzliekams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic.”

9. Direktīvas 2008/118 7. panta 2. punktā ir paredzēts, ka “nodošana patēriņam” ir:

“a) akcīzes preču novirzīšana, arī nelikumīga novirzīšana, no atliktās nodokļa maksāšanas režīma;

³ Padomes Direktīva (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.).

- b) tādu akcīzes preču glabāšana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, ja nav iekasēts akcīzes nodoklis saskaņā ar piemērojamiem Kopienas tiesību aktiem un attiecīgās valsts tiesību aktiem;
- c) akcīzes preču ražošana, arī nelikumīga ražošana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu;
- d) akcīzes preču imports, arī nelikumīgs imports, izņemot, ja attiecīgajām akcīzes precēm uzreiz pēc importa piemēro atliktās nodokļa maksāšanas režīmu.”

B. Rumānijas tiesības

10. Komisijas rakstiskajos apsvērumos ir izklāstīti šādi Rumānijas tiesību aktu noteikumi.

11. *Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal* (2003. gada 22. decembra Likums Nr. 571/2003, ar ko izveido Nodokļu kodeksu),⁴ kas bija spēkā līdz 2015. gada 31. decembrim un kura formulējums ir pārņemts *Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal* (2015. gada 8. septembra Likums Nr. 227, ar ko izveido Nodokļu kodeksu; turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”), kas piemērojams no 2016. gada⁵, 397. panta 1. punktā⁶, 206⁵⁸. pantā ir noteikts:

“(1) etilspirts un citi 206². panta a) apakšpunktā minētie alkohola produkti ir atbrīvoti no akcīzes nodokļa, ja:

e) tos izmanto tādu pārtikas garšvielu ražošanai, kas paredzētas pārtikas vai bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.”

12. [Nodokļu kodeksa] noteikumi 206⁵⁸. panta īstenošanai paredz:

“[..]

(13) Visos Nodokļu kodeksa 206⁵⁸. panta 1. punktā minētajos gadījumos atbrīvojumu no akcīzes nodokļa piešķir tikai lietotājam ar nosacījumu, ka piegādi veic tieši no akcīzes preču noliktavas.

(14) Ja lietotājs Kopienas iekšienē pērk etilspirtu, lai to izmantotu Nodokļu kodeksa 206⁵⁸. panta 1. punkta b) –i) apakšpunktā minētajiem mērķiem, šim lietotājam ir jābūt arī reģistrētam saņēmējam.

[..]

(16) Atbrīvojumu piešķir tieši:

a) gadījumos, kas minēti Nodokļu kodeksa 206⁵⁹. panta 1. punkta d), f), g) un h) apakšpunktā;

⁴ *Monitorul Oficial al României*, 2003. gada 23. decembris, Nr. 927, I daļa.

⁵ *Monitorul Oficial al României*, 2015. gada 10. septembris, Nr. 688, I daļa.

⁶ Šie noteikumi ir iekļauti valsts lietas materiālos.

b) gadījumos, kas minēti Nodokļu kodeksa 206⁵⁸. panta 1. punkta a), b), c) un e) apakšpunktā, pilnvarotiem noliktavas turētājiem, kas darbojas integrētā sistēmā. “Integrētā sistēma” ir etilspirta un citu alkohola produktu izmantošana, ko veic noliktavas turētāji gatavu produktu ražošanai, kas bez papildu izmaiņām paredzēti patēriņam. [..]

(17) Visos gadījumos, kas saistīti ar tiešu atbrīvojumu, to piešķir, pamatojoties uz galalietotāja atļauju. Šo atļauju izsniedz visiem lietotājiem, kuri iegādājas produktus, kas ir atbrīvoti no akcīzes nodokļa.

[..]

(34) Visos gadījumos, kas saistīti ar tiešu atbrīvojumu, preču piegādes cenās neiekļauj akcīzes nodokli, un, pārvadājot šos produktus, jāpievieno 91. punktā minētā elektroniskā administratīvā dokumenta izdrukāta kopija.

[..]

(37) Nodokļu kodeksa 206⁵⁸. panta 1. punkta a), b), c), e) un i) apakšpunktā minētajos gadījumos atbrīvojumu piešķir netieši. Produktu piegādes cenās ir iekļauts akcīzes nodoklis, pēc kā uzņēmēji, kuri ir lietotāji, var pieprasīt kompensāciju vai akcīzes nodokļa atmaksāšanu saskaņā ar [*Codul de procedură fiscală* (Fiskālās procedūras kodekss)].

(38) Par akcīzes nodokļa atmaksāšanu lietotāji katru mēnesi vai līdz tā mēneša divdesmit piektajam datumam, kas seko mēnesim, par kuru tiek prasīta atmaksāšana, iesniedz teritoriālajai nodokļu iestādei akcīzes nodokļa atmaksāšanas pieprasījumu, kam pievieno:

- a) etilspirta un/vai cita alkohola produkta iegādes pavadzīmes kopiju, kurā atsevišķi izcelts akcīzes nodoklis;
- b) apliecinājumu, ka piegādātājam ir samaksāts akcīzes nodoklis, proti, maksājuma dokumentu, ko apstiprinājusi banka, kurā lietotājs atvēris kontu;
- c) apliecinājumu par daudzumu, kas izmantots mērķim, attiecībā uz kuru piešķirts atbrīvojums, proti, faktiski izmantotā daudzuma kopsavilkumu un ar to saistītos dokumentus.”

13. Noteikumi Nodokļu kodeksa 397. panta īstenošanai paredz:

“81. (1) Gadījumos, kas saistīti ar tiešu atbrīvojumu Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punktā minētajām precēm, atbrīvojumu no akcīzes nodokļa piešķir tikai lietotājam ar nosacījumu, ka piegādi veic tieši no akcīzes preču noliktavas, no lietotāja paša pirkumiem Kopienas iekšienē vai no lietotāja paša importa darījumiem.

(2) Gadījumos, kas saistīti ar netiešu atbrīvojumu Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punktā minētajām precēm, atbrīvojumu no akcīzes nodokļa piešķir tikai lietotājam ar nosacījumu, ka piegādi veic tieši no akcīzes preču noliktavas, no reģistrēta saņēmēja vai no paša lietotāja importa darījumiem. Reģistrēts saņēmējs, kurš piegādā produktus, kas izmantojami no akcīzes nodokļa atbrīvotam mērķim, pavadzīmē izceļ summu, kas atbilst valsts budžetā iemaksātā akcīzes nodokļa vērtībai.

(3) Ja lietotājs Kopienas iekšienē pērk etilspirtu, lai to izmantotu Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta b)–i) apakšpunktā minētajiem mērķiem, šim lietotājam ir jābūt arī reģistrētam saņēmējam.

(4) Ja etilspirtu importē no trešās valsts, lai to izmantotu Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta b)–i) apakšpunktā minētajiem mērķiem, importētājam jābūt arī izejvielu lietotājam.

82. (1) Atbrīvojumu no akcīzes nodokļa piešķir tieši:

- a) gadījumos, kas minēti Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta d) un f) apakšpunktā;
- b) Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētajā gadījumā tikai sanitārā spirta ražošanai;
- c) gadījumos, kas minēti Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta a), c) un e) apakšpunktā.

(2) 1. punkta b) un c) apakšpunktā minētais tiešais atbrīvojums attiecas tikai uz pilnvarotiem noliktavas turētājiem, kas darbojas integrētā sistēmā. “Integrēta sistēma” ir etilspirta un citu alkohola produktu izmantošana akcīzes preču noliktavā, kurā šie produkti ir ražoti, lai ražotu gatavus produktus patēriņam bez to papildu izmaiņšanas.

(3) Visās ar tiešu atbrīvojumu saistītās situācijās atbrīvojumu piešķir, pamatojoties uz galalietotāja pilnvarošanu.”

C. Īrijas tiesības

14. Ar 2003. gada Budžeta likuma 77. panta a) punkta iii) apakšpunktu Īrijas tiesību aktos transponēts Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts. Tas paredz, ka:

“Neskarot citus atbrīvojumus no akcīzes nodokļa, ko var piemērot, un ievērojot nosacījumus, ko komisāri var noteikt vai citādi uzlikt, atbrīvojumu no alkohola produktu nodokļa piešķir alkohola produktiem, kas atbilst komisāru izvirzītajiem nosacījumiem:

a) kas paredzēti lietošanai vai ir izmantoti, lai ražotu:

[..]

iii) garšvielas tādu pārtikas produktu vai dzērienu pagatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.

[..]”

III. Pamatlieta un uzdotie prejudiciālie jautājumi

15. Saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atzinums par Īrijas tiesībām, kuru prasītājam bija atļauts iesniegt iesniedzējtiesai, un prasītājas rakstveida apsvērumi, iesniedzējtiesā izskatāmās lietas fakti un priekšvēsture ir šādi.

16. *Concentrate Manufacturing Company Ireland* (turpmāk tekstā – *CMCI*) ir *PepsiCo*, daudznacionāla uzņēmuma, kas ražo pārtiku un dzērienus, meitasuzņēmums Īrijā. Tas izmanto 100 % nederaturētu etilspirtu⁷ garšvielu ražošanai. Tajās ir spirta saturs no 15 % līdz 62 % tilpuma, un tās ir paredzētas bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai. *CMCI* ražo garšvielas Īrijā un pārdod tās citam *PepsiCo* Īrijas meitasuzņēmumam *Pepsi Ireland*. Pēdējais uzņēmums pārdeva garšvielas prasītājam, kas tās izmanto, lai Rumānijā ražotu bezalkoholiskos dzērienus. *CMCI* piegādā garšvielas prasītājam Rumānijā tieši no Īrijas.

17. Saskaņā ar atzinumu par Īrijas tiesībām *CMCI* ir pilnvarots noliktavas turētājs. Tas ir arī reģistrēts saņēmējs, kuram ir tiesības katru gadu bez nodevas saņemt ne vairāk kā 1 500 000 bez-taras litru nederaturēta etilspirta izmantošanai bezalkoholisko dzērienu koncentrāta ražošanā. Tas saņem šo etilspirtu savā akcīzes preču noliktavā nodokļu atlikšanas režīmā. Šā produkta izņemšana no akcīzes preču noliktavas, lai ražotu garšvielas, ir [šā produkta] nodošana patēriņam⁸. Par šādu nodošanu patēriņam būtu jāmaksā akcīzes nodoklis, ja nebūtu 2003. gada Budžeta likuma 77. panta a) punkta iii) apakšpunktā, ar kuru ir transponēts Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts, noteiktā atbrīvojuma.

18. Prasītājs paskaidro, ka, iegādājoties garšvielas no *Pepsi Ireland*, tas bija sapratis, ka tajās esošais etilspirts jau ir nodots patēriņam Īrijā, ir atbrīvots no akcīzes nodokļa saskaņā ar Īrijas tiesību aktiem, ar kuriem transponē Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu, un uz to vairs neattiecas nodokļu atlikšanas režīms vai citas ar akcīzes nodokli saistītas administratīvās formalitātes. Tomēr prasītājam, garšvielas ievadot Rumānijā, par tām bija jāmaksā akcīzes nodoklis. Tas lūdza akcīzes nodokļa atmaksāšanu saskaņā ar valsts tiesību aktiem, ar kuriem ievieš Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu. Atmaksāšana atteikta materiālu un procesuālu apsvērumu dēļ. Pirmkārt, prasītājs neesot iegādājies etilspirtu garšvielu ražošanai, bet gan etilspirtu saturošas garšvielas bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai. Otrkārt, garšvielas neesot bijušas pārvestas no akcīzes preču noliktavas un prasītājam neesot reģistrēta saņēmēja statusa (turpmāk tekstā – “procedūras prasības”).

19. Prasītājs lūdza atcelt Rumānijas Valsts nodokļu dienesta lēmumus, ar kuriem noraidīta tā sūdzība un atteikta akcīzes nodokļa atmaksāšana.

20. Lai atrisinātu šo strīdu, iesniedzējtiesa uzskatīja par nepieciešamu uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1. Vai [Direktīvas 92/83] 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no akcīzes nodokļa attiecas tikai uz tādiem produktiem kā etilspirts, ko izmanto tādu aromatizētāju ražošanai, kas savukārt ir paredzēti bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, vai arī šis atbrīvojums attiecas arī uz tādiem produktiem kā etilspirts, ko jau izmantoja dažu minētā veida aromatizētāju ražošanai, kas ir tikuši izmantoti vai ir jāizmanto bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma?”

⁷ Garšvielas ir izgatavotas no augļu vai augu ekstraktiem. Tā kā šie ekstrakti nešķīst ūdenī, tos izšķīdina spirtā, lai iegūtu šķidru koncentrātu. Pēc tam šo koncentrātu atšķaida ar ūdeni proporcijā 1:1000, lai iegūtu bezalkoholiskos dzērienus.

⁸ Skat. Direktīvas 2008/118 7. pantu, kas iekļauts šo secinājumu 8. un 9. punktā. Tiesa šo noteikumu interpretēja savā 2016. gada 2. jūnija spriedumā *Polihim–SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 46.–55. punkts).

2. Vai [Direktīvas 92/83] 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts saistībā ar šīs direktīvas mērķiem un vispārējo sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja tādi produkti kā etilspirts, kas paredzēti tirdzniecībai citā dalībvalstī, ir jau atbrīvoti no akcīzes nodokļa patēriņam pirmajā dalībvalstī, jo tos izmanto aromatizētāju iegūšanai, kas paredzēti tādu bezalkoholisko dzērienu ražošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, galamērķa dalībvalstij savā teritorijā tiem ir jāpiemēro tāds pats režīms?
 3. Vai [Direktīvas 92/83] 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts un 2. punkta d) apakšpunkts, kā arī efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ļauj dalībvalstij noteikt procedūras prasības, ar kurām atbrīvojuma piemērošana tiek pakļauta nosacījumiem, ka lietotājam ir jābūt reģistrēta saņēmēja statusam un akcīzes preču pārdevējam ir jābūt pilnvarota noliktavas turētāja statusam, lai arī dalībvalsts, kurā šie produkti tika iepirkti, nav paredzējusi pienākumu, ka uzņēmējam, kas tos laiž tirgū, ir jābūt akcīzes preču noliktavas turētāja statusam?
 4. Vai samērīguma un efektivitātes principi, ņemot vērā [Direktīvas 92/83] 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu, saistībā ar šīs direktīvas mērķiem un vispārējo sistēmu ir pretrunā tam, ka ar šiem noteikumiem paredzētie atbrīvojumi netiek attiecināti uz galamērķa dalībvalsts nodokļu maksātāju, kurš ir saņēmis tādus produktus kā etilspirts un kurš paļāvās uz faktu, ka šādi produkti tika uzskatīti par atbrīvotiem, pamatojoties uz izcelsmes dalībvalsts nodokļu iestāžu minēto direktīvas nosacījumu oficiālu ilgā laika posmā pastāvīgi veiktu interpretāciju, kas ir transponēta valsts tiesību sistēmā un tiek piemērota praksē, bet vēlāk izrādās kļūdaina, gadījumā, kurā, ņemot vērā apstākļus, var izslēgt iespējamu krāpšanu vai izvairīšanos no akcīzes nodokļu samaksas?”
21. Prasītājs, Īrija, Polijas Republika, Rumānija un Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus.

IV. Pieņemamība

22. Rumānija apstrīd lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību, jo uzskata, ka iesniedzējtiesa Tiesai nav sniegusi informāciju, kas prasīta Tiesas Reglamenta 94. panta c) punktā⁹.
23. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru LESD 267. pantā noteiktā procedūra ir instruments Tiesas sadarbībai ar valstu tiesām, ar kura palīdzību Tiesa valstu tiesām sniedz Savienības tiesību interpretāciju, kas tām ir vajadzīga, lai izspriestu tajās izskatāmās lietas¹⁰.
24. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nepieciešamība sniegt Savienības tiesību interpretāciju, kas būtu noderīga valsts tiesai, liek šai tiesai noteikt uzdoto jautājumu faktisko un juridisko kontekstu vai vismaz izskaidrot faktus, uz kuriem šie jautājumi ir balstīti. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir arī jānorāda precīzi iemesli, kādēļ valsts tiesa šaubās par Savienības tiesību interpretāciju un uzskata par nepieciešamu uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu¹¹.

⁹ Kā tas atspoguļots Savienības Tiesas Ieteikumos valsts tiesām saistībā ar prejudiciālo nolēmumu tiesvedību (OV 2012, C 338, 1. lpp.).

¹⁰ Šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *Geistbeck* (C-509/10, EU:C:2012:416, 47. punkts un tajā minētā judikatūra) un spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Impacto Azul* (C-186/12, EU:C:2013:412, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

¹¹ Spriedums, 2013. gada 18. aprīlis, *Mulders* (C-548/11, EU:C:2013:249, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

25. Ir taisnība, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nebūt nav ideāls un fakti izklāstā ir vairākas nepilnības un neatbilstības. Piemēram, tajā nav atsauces ne uz vienu no attiecīgajiem Rumānijas tiesību aktu noteikumiem, lai gan tie ir ietverti Komisijas rakstveida apsvērumos.

26. Tomēr, manuprāt, iesniedzējtiesa ir pietiekami skaidri norādījusi iemeslus, kuru dēļ tā uzdeva Tiesai jautājumus par Savienības tiesību interpretāciju. Turklāt lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir ietverta pietiekama informācija, lai Tiesai un ieinteresētajām personām, kurām ir tiesības iesniegt apsvērumus, sniegtu pietiekami skaidru izpratni par pamatlietas faktisko un juridisko kontekstu, par ko liecina rakstveida procesa dalībnieku skaits. Tāpat šķiet, ka skaidrības trūkums attiecībā uz Rumānijas iestāžu noteikto procedūras prasību būtību neliedz Tiesai sniegt noderīgu atbildi uz trešo prejudiciālo jautājumu. Tāpēc iesaku Tiesai pieņemt šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu un atbildēt uz to.

V. Juridiskā analīze

A. Pirmais prejudiciālais jautājums

27. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz etilspirtu, ko paredzēts izmantot, lai ražotu garšvielas bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai ar faktisko spirta tilpumkoncentrāciju, kas nepārsniedz 1,2 % tilpuma, vai tas attiecas arī uz etilspirtu, kas jau ir izmantots šo garšvielu ražošanā¹².

28. Rumānijas Valsts nodokļu dienests uzskata, ka iepriekš minētais atbrīvojums attiecas tikai uz etilspirtu, ko paredzēts izmantot tādu bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma. Pamatojoties uz to, tas atteicās atmaksāt akcīzes nodokli, ko prasītājs bija samaksājis par garšvielu ieviešanu Rumānijā. Rumānija atbalsta šo nostāju. Prasītājs, Īrija, Polijas Republika un Komisija uzskata, ka ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu noteiktais atbrīvojums attiecas arī uz etilspirtu, kas izmantots garšvielu ražošanā.

29. Direktīvas 92/83 20. pantā ir noteikts, ka ar terminu “etilspirts” apzīmē “visus produktus, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 1,2 % tilpuma, kuri atbilst AN kodiem 2207 un 2208, pat ja šie produkti ir tāda produkta sastāvdaļas, kas atbilst citai AN pozīcijai”. Atzinumā par Īrijas tiesību aktiem ir norādīts, ka attiecīgajās garšvielās esošais etilspirts laikā, kad pieņemta Direktīva 92/83, bija klasificējams ar KN kodu 2207; pašas garšvielas atbilda KN kodam 2208¹³. Garšvielas atbilst etilspirta definīcijai Direktīvas 92/83 20. panta pirmajā ievilkumā un ir apliekamas ar akcīzes nodokli¹⁴.

¹² Pirmais jautājums attiecas uz aromatizētājiem, kas jau ir izmantoti tādu bezalkoholisko dzērienu ražošanā, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma. Tomēr iesniedzējtiesa nemin bezalkoholisko dzērienu tirdzniecību vai pārvešanu no Īrijas uz Rumāniju.

¹³ Produkti, kas atbilst KN kodam 2207, ir: “Nedenaturēts etilspirts ar spirta tilpumkoncentrāciju 80 tilp. % vai vairāk; etilspirts un citi jebkāda stipruma spirti, denaturēti”; produkti, kas atbilst KN kodam 2208, ir: “Nedenaturēts etilspirts, kura spirta tilpumkoncentrācija ir mazāk nekā 80 tilp. %; stiprie alkoholiskie dzērieni, liķieri un citi alkoholiski dzērieni; salikti alkohola izstrādājumi, kurus izmanto dzērienu ražošanā” (Padomes Regula (EEK) Nr. 2658/87 (1987. gada 23. jūlijs) par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV 1987, L 256, 1. lpp.)).

Direktīvas 92/83 20. pantu Tiesa interpretēja savā 2008. gada 12. jūnija spriedumā *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, 34.–40. punkts).

¹⁴ Skat. šo secinājumu 6. punktu.

30. Saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu produkti, uz kuriem attiecas šī direktīva, ir atbrīvoti no saskaņotā akcīzes nodokļa, “ja tos izmanto, lai ražotu garšvielas [..]”¹⁵. Tādējādi tas, vai tiek piemērots atbrīvojums, ir atkarīgs no attiecīgo produktu izmantošanas mērķa¹⁶. Tomēr šā noteikuma teksts nav nepārprotams – to var interpretēt tādējādi, ka tas nozīmē, “ja to paredzēts izmantot garšvielu ražošanai” vai “ja tas ir izmantots garšvielu ražošanā”¹⁷.

31. Tāpēc ir jāizmanto citi interpretācijas kritēriji, ko Tiesa parasti piemēro, proti, analizējamās tiesību normas mērķis un konteksts¹⁸.

32. Polijas Republika un Komisija norāda, ka Direktīvas 92/83 27. pantā paredzēto atbrīvojumu mērķis ir novērst spirtam kā starpproduktam, ko satur citi komerciāli vai rūpnieciski produkti, uzliktā akcīzes nodokļa ietekmi¹⁹. Šis produkts ir “garšviela bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma”.

33. Ja atbalstītu Rumānijas izvirzītā interpretāciju, tas nozīmētu, ka etilspirtu, kas paredzēts šādu garšvielu ražošanai, atbrīvotu no akcīzes nodokļa, savukārt etilspirtu, kas jau ir iekļauts šajās garšvielās, neatbrīvotu. Šāda interpretācija radītu absurdu iznākumu, proti, etilspirtu, kas atbrīvots no nodokļa tajā posmā, kad to paredzēts izmantot garšvielu ražošanā, pēc tam, kad tas ir izmantots šo garšvielu ražošanā, atkal apliktu ar akcīzes nodokli. Šāds iznākums noteikti nesasniegtu mērķi neitralizēt akcīzes nodokļa ietekmi uz spirtu, ko izmanto garšvielu ražošanai bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.

34. Tādējādi Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkta mērķtiecīga un kontekstuāla interpretācija atbalsta prasītāja, Īrijas, Polijas Republikas un Komisijas nostāju. Šo nostāju atbalsta arī nesaistošās pamatnostādnes, ko izdevusi Komisijas Akcīzes nodokļa komiteja²⁰, kas vairākkārt izskatījusi 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanu.

35. Akcīzes nodokļa komiteja vispirms ierosināja, lai dalībvalstis piešķirtu atbrīvojumu, ja garšvielas ir izmantotas bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, uz kuriem attiecas dalībvalstu izveidotie uzraudzības mehānismi²¹. Uz garšvielu apriti Kopienā attiektos Direktīvas 92/12/EEK noteikumi²².

¹⁵ No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu neizriet, ka iesniedzējtiesai būtu šaubas par prasītāja iegādātā produkta būtību. Nevienā no rakstveida apsvērumiem arī netiek apstrīdēts, ka prasītāja iegādātais produkts ir garšviela (produkts ar faktisko spirta tilpumkoncentrāciju, kas pārsniedz 1,2 % tilpuma) bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.

¹⁶ Pēc analogijas skat. spriedumu, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

¹⁷ Tas attiecas arī uz citām šīs direktīvas valodu versijām, piemēram: vācu valodā: “zur Herstellung [...] verwendet werden”; spāņu valodā: “cuando se utilicen”; franču valodā: “utilisés pour la production”; holandiešu valodā: “wanneer zij gebruikt worden”; itāļu valodā: “impiegati per la produzione”; portugāļu valodā: “sejam utilizados”.

¹⁸ “Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī tās konteksts un tiesiskajā regulējumā, kurā šī norma ir ietverta, izvirzītie mērķi” (spriedums, 2020. gada 3. septembris, *Niki Luftfahrt* (C-530/19, EU:C:2020:635, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

¹⁹ Spriedumi, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 48. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2015. gada 15. oktobris, *Biovet* (C-306/14, EU:C:2015:689, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

²⁰ Direktīvas 2008/118 43. panta 1. punktā noteikts, ka Komisijai palīdz komiteja, kuras nosaukums ir “Akcīzes nodokļa komiteja”.

²¹ Skat. 2003. gada 22. janvāra ANK [Akcīzes nodokļa komitejas] Nr. 364, 1. red., 3. lpp.

²² Padomes Direktīva (1992. gada 25. februāris) par vispārējo režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Regulu (EK) Nr. 807/2003 (2003. gada 14. aprīlis), ar ko Lēmumam 1999/468/EK pielāgo noteikumus par komitejām, kuras palīdz Komisijai īstenot tai piešķirtās ieviešanas pilnvaras, kas noteiktas Padomes dokumentos, kuri pieņemti atbilstīgi konsultēšanās procedūrai (vienprātība) (OV 2003, L 122, 36. lpp.).

36. Tomēr, pārdomājot sīkāk, Akcīzes nodokļa komiteja ņēma vērā to, ka garšvielas galvenokārt izmanto kā koncentrātu bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai. Tā kā tās nevar lietot neatšķaidītas, spirtu var uzskatīt par denaturētu. Garšvielas ir salīdzinoši dārgas un maksā vairāk nekā lētākais alkohols, ko tirgo lielākajā daļā dalībvalstu. Visbeidzot, garšvielu attīrīšana, lai no tām iegūtu etilspirtu, ir dārga. Ņemot vērā šīs īpašības, komiteja varēja pamatoti secināt, ka atbrīvojuma piešķiršana garšvielu ražošanas laikā neradītu nodokļu nemaksāšanas risku. Tāpēc tā ierosināja Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto izņēmumu piemērot no [saražošanas] brīža²³.

37. Pamatnostādnēs, kas pieņemtas 2003. gada 12.–14. novembra sanāsmē, Akcīzes nodokļa komiteja norādīja, ka gandrīz vienprātīgi panākta vienošanās, ka, lai Kopienā laistu aprītē garšvielas ar KN kodiem 1302 1930, 2106 9020 un 3302²⁴, Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums piemērojams no brīža, kad šie produkti ir saražoti vai importēti²⁵.

38. Akcīzes nodokļa komitejas apspriedes atbalsta arī secinājumu, ka pretēji Rumānijas nostājam atbrīvojums attiecas uz etilspirtu, kas izmantots garšvielu ražošanai.

39. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt šādi:

Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no akcīzes nodokļa attiecas gan uz etilspirtu, kas paredzēts lietošanai, gan uz etilspirtu, kas jau ir izmantots, lai ražotu garšvielas, kas paredzētas bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru spirta faktiskā tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.

B. Otrais prejudiciālais jautājums

40. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja etilspirts paredzēts tirdzniecībai dalībvalstī un tā kā tas ir izmantots garšvielu ražošanai tādu bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru spirta faktiskā tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, ir jau atbrīvots no akcīzes nodokļa, citām dalībvalstīm etilspirtam, ko satur šīs garšvielas, ir jāpiemēro tāds pats režīms. Prasītājs, Īrija un Komisija uzskata, ka atbrīvojums, ko piešķirusi dalībvalsts, kurā produkts ir ražots, ir jāatzīst ikvienai dalībvalstij, uz kuru šo produktu nosūta. Rumānija norāda, ka tā nevar būt visos gadījumos. Polijas Republika nav iesniegusi apsvērumus par šo jautājumu.

41. Ņemot vērā manu ierosināto atbildi uz pirmo jautājumu, dalībvalstīm ir jāatbrīvo no akcīzes nodokļa etilspirts, kas jau ir izmantots garšvielu ražošanā, kas paredzētas tādu bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru spirta faktiskā tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.

42. Turklāt judikatūrā par Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta f) apakšpunkta interpretāciju, ko pēc analogijas piemēro 27. panta 1. punkta e) apakšpunktam, Tiesa uzsver, ka apstākļi, ka kādu produktu konkrētā dalībvalstī apliek vai atbrīvo no akcīzes nodokļa, principā ir jāatzīst citām

²³ Skat. 2003. gada 22. janvāra ANK Nr. 364, 1. red., 4. un 5. lpp.

²⁴ KN kodi attiecas uz kombinēto nomenklatūru pamatnostādņu pieņemšanas dienā, tas ir, 2003. gada 12.–14. novembrī. Uz kodiem ir atsauce, lai ņemtu vērā faktu, ka Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā minētās garšvielas nav precīzi identificētas atbilstoši KN kodiem. Šī neprecizitāte tika uzskatīta par vienīgo nodokļu nemaksāšanas riska avotu (skat. 2003. gada 22. janvāra ANK Nr. 364, 1. red., 4. lpp.).

²⁵ Skat. 2003. gada 19. novembra ANK Nr. 458 1. lpp.

dalībvalstīm. Pretēja interpretācija apdraudētu ar Direktīvu 92/83 sasniedzamā mērķa īstenošanu un varētu apgrūtināt preču brīvu apriti²⁶. Manuprāt, tas būtu arī pretrunā LES 4. panta 3. punktā ietvertajam lojālas sadarbības principam starp dalībvalstīm²⁷.

43. Ja tādēļ garšvielas ir nodotas tirdzniecībai ražotājā dalībvalstī saskaņā ar valsts tiesību aktiem, ar kuriem transponē Direktīvas 2008/118 7. pantu, un šī dalībvalsts ir piemērojusi atbrīvojumu šīm garšvielām saskaņā ar tiesību aktiem, ar kuriem transponē 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu²⁸, šo produktu galamērķa dalībvalstij savā teritorijā tiem ir jāpiemēro tāds pats režīms pēc to ieviešanas tās teritorijā, ja vien nav pamatota iemesla uzskatīt, ka atbrīvojums ir piešķirts nelikumīgi²⁹. Ņemot vērā atbildi, ko Tiesai iesaku sniegt uz pirmo jautājumu, šajā tiesvedībā nav pierādīts, ka dalībvalsts, kurā garšvielas ir ražotas un nodotas tirdzniecībai, būtu kļūdaini piemērojusi Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu.

44. Tāpēc ierosinu Tiesai uz otro jautājumu atbildēt šādi:

Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja reiz etilspirts ir nodots tirdzniecībai kādā dalībvalstī un šī dalībvalsts ir pareizi piemērojusi atbrīvojumu no akcīzes nodokļa saskaņā ar šo noteikumu, galamērķa dalībvalstij savā teritorijā tam ir jāpiemēro tāds pats režīms.

C. Trešais prejudiciālais jautājums

45. Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts un 27. panta 2. punkta d) apakšpunkts, kā arī efektivitātes un samērīguma principi ļauj noteikt procedūras prasības dalībvalstij akcīzes preču tirgotājam, uz kuru attiecas atbrīvojums no akcīzes nodokļa tajā dalībvalstī, kurā šīs preces ir ražotas un nodotas patēriņam.

46. Prasītājs paskaidro, ka saistībā ar iegādēm Savienības iekšienē Rumānijas tiesību aktos ir noteikts, ka, lai uz to attiektos atbrīvojums saskaņā ar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu, garšvielas ir jāpārved no reģistrētas noliktavas reģistrētam operatoram vai reģistrētam saņēmējam. Tā kā tas iegādājās garšvielas no Īrijas uzņēmuma, kas tās pārdeva pēc tam, kad tās bija nodotas patēriņam saskaņā ar Īrijas tiesību aktiem, prasītājs apgalvo, ka nevar izpildīt šos nosacījumus. Attiecīgajos rēķinos neesot norādīts, ka par produktiem būtu samaksāts akcīzes nodoklis, kā arī neesot norādīts, ka tiem būtu piemērojams nodokļa atlikšanas režīms. Atzinumā par Īrijas tiesībām ir norādīts, ka Īrijas uzņēmumam, no kura prasītājs iegādājās garšvielas, saskaņā ar Īrijas vai Savienības tiesību aktiem nebija jābūt pilnvarotam noliktavas turētājam, jo tas neglabāja, nepārstrādāja, neražoja vai nesūtīja ar akcīzes nodokli apliekamas preces.

47. Īrija uzskata, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu izklāstītajos apstākļos tirgotājiem nevar noteikt nekādas procedūras prasības. Pēc Komisijas domām, procedūras prasības var noteikt tikai apstākļos, ko pieļauj Tiesas judikatūra. Polijas Republika un Rumānija uzskata, ka attiecīgās procedūras prasības ir atļautas un pamatotas, jo to mērķis ir nodrošināt pareizu un

²⁶ Spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 41. un 42. punkts).

²⁷ Skat., piemēram, ģenerāladvokāta Saugmandsgora Ēes [*H. Saugmandsgaard Øe*] secinājumus, *A-Rosa Flussschiff* (C-620/15, EU:C:2017:12, 60. punkts).

²⁸ Skat. arī šo secinājumu 36. punktu, atsaucoties uz Akcīzes nodokļa komitejas priekšlikumu Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu piemērot no attiecīgo garšvielu saražošanas brīža.

²⁹ Skat. pēc analogijas spriedumu, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 43. un 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

tūlītēju atbrīvojuma piemērošanu un novērst jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Proti, Rumānija uzskata, ka gadījumā, ja garšvielas atļautu pārvietot, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu³⁰, pastāv risks, ka tās pārstrādātu patēriņam paredzētos alkoholiskajos dzērienos, par kuriem nemaksātu akcīzes nodokli.

48. Pirmie divi jautājumi ir vērsti tikai uz Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkta interpretāciju. Tā kā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav turpmākas atsauces uz 27. panta 2. punkta d) apakšpunktu vai valsts tiesību aktiem, ar kuriem šo noteikumu īsteno, vai uz apstākļiem, kādos šo normu varētu piemērot pamatlītai, uzskatu, ka uz trešo jautājumu var atbildēt, atsaucoties tikai uz Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu.

49. Direktīvas 92/83 27. panta 1. punktā, lasot to kopā ar tās divdesmit otro apsvērumu, ir noteikts, ka dalībvalstis nosaka nosacījumus, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju šajā noteikumā paredzēto atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Dalībvalstu noteiktie nosacījumi, pamatojoties uz šīm pilnvarām, nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šajā noteikumā noteiktā mērķa sasniegšanai³¹. Ņemot vērā apstākļus, kādos radās strīds iesniedzējtiesā, šķiet, ka šo pilnvaru īstenošana aprobežojas ar pārbaudi, vai garšvielas patiešām izmanto, lai pagatavotu bezalkoholiskos dzērienus, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.

50. Turklāt, īstenojot savas pilnvaras noteikt nosacījumus Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam, dalībvalstīm ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas. Tie tostarp ietver samērīguma un efektivitātes principus³².

51. Samērīguma princips paredz, ka ir jāpārbauda, vai procedūras prasības pārsniedz to, kas ir atbilstošs un nepieciešams Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā leģitīmi izvirzīto mērķu īstenošanai. Gadījumā, ja iespējams izvēlēties starp vairākiem atbilstošiem pasākumiem, ir jāizvēlas mazāk ierobežojošais un radītās neērtības nedrīkst būt nesamērīgas salīdzinājumā ar sasniedzamajiem mērķiem³³.

52. Efektivitātes princips paredz, ka procesuālie noteikumi nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai ārkārtīgi sarežģītu Savienības tiesiskās kārtības piešķirto tiesību izmantošanu³⁴.

53. Valsts tiesai ir jāizskata strīds pamatlītai un jāuzņemas atbildība par savu galīgo nolēmumu par to, vai noteikumi, ko Rumānijas nodokļu iestādes cenšas piemērot, atbilst šo secinājumu 50.–52. punktā izklāstītajām prasībām. Tālāk minētie apsvērumi var palīdzēt iesniedzējtiesai veikt šo uzdevumu.

54. Attiecībā uz mērķi nodrošināt pareizu un tūlītēju atbrīvojuma piemērošanu un novērst jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, jāņem vērā šādi fakti: i) garšvielas bija nodotas patēriņam dalībvalstī, kurā tās bija ražotas; ii) tā pati dalībvalsts

³⁰ Rumānija atsaucas uz Direktīvas 2008/118 IV nodaļas 17.–20. pantu, kas attiecas uz akcīzes preču apriti atliktās nodokļa maksāšanas režīmā.

³¹ Skat. spriedumu, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, 51. punkts).

³² Skat. pēc analogijas spriedumus, 2017. gada 13. jūlijs, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, 45. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2019. gada 7. novembris, *Petrotel–Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

³³ Skat. spriedumu, 2010. gada 9. marts, *ERG u.c.* (C-379/08 un C-380/08, EU:C:2010:127, 86. punkts un tajā minētā judikatūra).

³⁴ Skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, *Pelati* (C-603/10, EU:C:2012:639, 23. un 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

garšvielām bija pareizi piemērojusi atbrīvojumu; iii) Akcīzes nodokļa komiteja uzskatīja, ka atbrīvojuma piešķiršana garšvielu ražošanas laikā nerada nodokļu nemaksāšanas risku³⁵; un iv) nav nekādu norāžu, ka prasītājs krāpnieciski būtu mēģinājis gūt labumu no atbrīvojuma.

55. Attiecībā uz samērīguma un efektivitātes principa piemērošanu iesniedzējtiesai ir jāņem vērā prasītāja apgalvojums, ka tas nevar ievērot procedūras prasības, jo garšvielas ir gan ražotas, gan laistas brīvā apgrozībā dalībvalstī, kas piešķirusi atbrīvojumu.

56. Ņemot vērā iesniedzējtiesā izskatāmās lietas apstākļus, šķiet, ka, piemērojot tās procedūras prasības, uz kurām uzstāj Rumānijas iestādes, visticamāk prasītājam nelikumīgi atņemtu tiesības uz atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, ko pareizi piešķirusi cita dalībvalsts. Šajā kontekstā iesniedzējtiesai ir jāievēro Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru tīri formālu nosacījumu neievērošana, kuru izpilde nav nepieciešama, lai nodrošinātu, ka tiek ievērotas pamatprasības attiecībā uz konkrēto produktu faktisko izmantošanu, nevar būt par iemeslu apšaubīt prasītāja tiesības saņemt Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā noteikto obligāto atbrīvojumu³⁶.

57. Tāpēc ierosinu Tiesai uz trešo jautājumu atbildēt šādi:

Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts, kā arī efektivitātes un samērīguma principi ļauj dalībvalstij noteikt procedūras prasības akcīzes preču tirgotājam, kas dalībvalstī ir saņēmis atbrīvojumu no akcīzes nodokļa tajā dalībvalstī, kurā šīs preces ir ražotas un nodotas patēriņam, tikai tad, ja šīs procedūras prasības ir patiešām nepieciešamas, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju attiecīgā atbrīvojuma piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Nosakot šādas procedūras prasības, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības vispārējie tiesību principi, tostarp samērīguma un efektivitātes principi.

D. Ceturtais prejudiciālais jautājums

58. Ceturtais jautājums, šķiet, ir balstīts uz pieņēmumu, ka dalībvalsts, kurā garšvielas ražotas, ir nepareizi piemērojusi Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu. Ja Tiesa uz pirmo iesniedzējtiesas jautājumu atbildētu, kā ierosināts šajos secinājumos, ceturtais jautājums būtu balstīts uz kļūdainu pieņēmumu, tāpēc uz to nav jāatbild.

VI. Secinājumi

59. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu Tiesai uz *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1. Padomes Direktīvas 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no akcīzes nodokļa attiecas gan uz etilspirtu, kas paredzēts lietošanai, gan etilspirtu, kas jau izmantots, lai ražotu garšvielas, kas paredzētas tādu bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.

³⁵ Skat. šo secinājumu 36. punktā minētos apsvērumus.

³⁶ Pēc analogijas skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. punkts); 2017. gada 13. jūlijs, *Vakary Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, 46. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2019. gada 7. novembris, *Petrotel–Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

2. Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi – tiklīdz etilspirts ir nodots patēriņam kādā dalībvalstī un šī dalībvalsts ir pareizi piemērojusi atbrīvojumu no akcīzes nodokļa saskaņā ar šo noteikumu, galamērķa dalībvalstij savā teritorijā tam ir jāpiemēro tāds pats režīms.
3. Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts, kā arī efektivitātes un samērīguma principi ļauj dalībvalstij noteikt procedūras prasības akcīzes preču tirgotājam, kas ir saņēmis atbrīvojumu no akcīzes nodokļa tajā dalībvalstī, kurā šīs preces ražotas un nodotas patēriņam, tikai tad, ja šīs procedūras prasības ir patiešām nepieciešamas, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju attiecīgā atbrīvojuma piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Nosakot šādas procedūras prasības, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības vispārējie tiesību principi, tostarp samērīguma un efektivitātes principi.