



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

A. M. COLLINS

van 14 juli 2022¹

Zaak C-332/21

Quadrant Amroq Beverages SRL

tegen

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

[verzoek van de Tribunal București (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Accijns – Richtlijn 92/83/EEG – Artikel 27, lid 1, onder e) – Ethylalcohol – Vrijstellingen – Productie van aroma's voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol – Erkenning door de lidstaat van bestemming van een door de lidstaat van vervaardiging verleende vrijstelling – Voorwaarden opgelegd door de lidstaat van bestemming”

I. Inleiding

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing van de Tribunal București (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) is ingediend in het kader van een beroep van Quadrant Amroq Beverages SRL (hierna: „verzoekster”), strekkende tot nietigverklaring van beslissingen van de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (nationale belastingdienst, directoraat-generaal grote belastingplichtigen, Roemenië; hierna: „Roemeense belastingdienst”) tot afwijzing van haar verzoek om teruggaaf van accijns die is betaald op grond van de nationale regeling waarbij artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83/EEG² is omgezet.

2. Verzoekster heeft van een producent in Ierland aroma's gekocht voor gebruik bij de bereiding van frisdranken in Roemenië. Zij was in de veronderstelling dat de ethylalcohol die was gebruikt om de aroma's te produceren, in Ierland reeds tot verbruik was uitgeslagen en was vrijgesteld van accijns op grond van de Ierse wetgeving waarbij artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 is omgezet. Deze Unierechtelijke bepaling stelt ethylalcohol vrij van accijns wanneer deze „gebruikt [wordt] voor de productie van aroma's voor de bereiding van [...] niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol”. Ierland verleent vrijstelling voor

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

² Richtlijn van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB 1992, L 316, blz. 21).

ethylalcohol die bestemd is voor gebruik of reeds is gebruikt bij de productie van dergelijke aroma's. Roemenië verleent alleen vrijstelling voor ethylalcohol die bestemd is voor gebruik bij de productie van aroma's.

3. In deze conclusie wordt ingegaan op de draagwijdte van de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83, de omstandigheden waarin een lidstaat van bestemming een door een andere lidstaat krachtens deze bepaling verleende vrijstelling moet erkennen en de mate waarin een lidstaat waarnaar goederen worden verzonden, procedurele voorwaarden kan opleggen aan handelaren die van deze vrijstelling gebruik hebben gemaakt.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Richtlijn 92/83

4. Richtlijn 92/83 bevat bepalingen die gericht zijn op de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken.

5. Krachtens artikel 19, lid 1, van richtlijn 92/83 moeten de lidstaten overeenkomstig deze richtlijn accijns heffen op ethylalcohol.

6. In artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 wordt ethylalcohol gedefinieerd als:

„alle producten van de GN-codes 2207 en 2208 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol, ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur,”

7. Artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 bepaalt:

„De lidstaten verlenen voor de onder deze richtlijn vallende producten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns op de voorwaarden die zij vaststellen voor de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen en ter voorkoming van fraude, ontwijking of misbruik:

[...]

e) wanneer zij gebruikt worden voor de productie van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol;”

2. Richtlijn 2008/118

8. In artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118/EG³ staat:

„De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.”

³ Richtlijn van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12).

9. In artikel 7, lid 2, van richtlijn 2008/118 wordt „uitslag tot verbruik” als volgt gedefinieerd:

- „a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;
- b) het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving;
- c) de productie, met inbegrip van onregelmatige productie, van accijnsgoederen buiten een accijnsschorsingsregeling;
- d) de invoer, met inbegrip van onregelmatige invoer, van accijnsgoederen die niet onmiddellijk bij invoer onder een accijnsschorsingsregeling worden geplaatst.”

B. Roemeens recht

10. In de schriftelijke opmerkingen van de Commissie worden de volgende bepalingen van Roemeens recht weergegeven.

11. Artikel 206⁵⁸ van Legea nr. 571/2003 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 van 22 december 2003 houdende het belastingwetboek)⁴, zoals deze wet van kracht is geweest tot 31 december 2015 van welk artikel de bewoordingen zijn overgenomen in artikel 397, lid 1⁵, van Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227 van 8 september 2015 houdende het belastingwetboek), die geldt sinds 2016⁶ (hierna: „belastingwetboek”), bepaalt het volgende:

„(1) Ethylalcohol en de andere in artikel 206², onder a), genoemde alcoholhoudende producten zijn vrijgesteld van accijns wanneer zij:

[...]

- e) worden gebruikt voor de productie van voedingsaroma's voor de bereiding van levensmiddelen of niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol;”

12. De toepassingsmodaliteiten van artikel 206⁵⁸ [van het belastingwetboek] bepalen het volgende:

„[...]

(13) In alle in artikel 206⁵⁸, lid 1, van het belastingwetboek bedoelde gevallen wordt de vrijstelling van accijns uitsluitend verleend aan de gebruiker, op voorwaarde dat de levering rechtstreeks uit een belastingentrepot plaatsvindt.

(14) Wanneer een gebruiker intracommunautaire verwervingen van ethylalcohol verricht met de bedoeling om deze te gebruiken voor de in artikel 206⁵⁸, lid 1, onder b) tot en met i), van het

⁴ *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003.

⁵ Deze bepalingen zijn opgenomen in het nationale dossier.

⁶ *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 688 van 10 september 2015.

belastingwetboek genoemde doeleinden, moet die gebruiker tevens een geregistreerde geadresseerde zijn.

[...]

(16) Een vrijstelling wordt rechtstreeks verleend:

- a) in de in artikel 206⁵⁹, lid 1, onder d), f), g) en h), van het belastingwetboek bedoelde gevallen;
- b) in de in artikel 206⁵⁸, lid 1), onder a), b), c) en e), van het belastingwetboek bedoelde gevallen, voor erkende entrepouhouders die binnen een geïntegreerd systeem werken. ‚Geïntegreerd systeem’: het gebruik van ethylalcohol en andere alcoholhoudende producten door entrepouhouders voor de vervaardiging van eindproducten die bestemd zijn om als zodanig te worden verbruikt, zonder verder te worden gewijzigd. [...]

(17) In alle gevallen van rechtstreekse vrijstelling wordt de vrijstelling op basis van een vergunning aan de eindgebruiker verleend. Deze vergunning wordt afgegeven aan alle gebruikers die van accijns vrijgestelde producten aanschaffen.

[...]

(34) In alle gevallen van rechtstreekse vrijstelling zijn de prijzen voor de levering van de producten exclusief accijns, en in het verkeer moeten die producten vergezeld gaan van een gedrukte versie van het elektronisch administratief document zoals bedoeld in punt 91.

[...]

(37) In de in artikel 206⁵⁸, lid 1, onder a), b), c), e) en i), van het belastingwetboek bedoelde gevallen wordt een indirecte vrijstelling verleend. De prijzen voor de levering van de producten zijn inclusief accijns, waarna de marktdeelnemers die gebruikers zijn, op grond van de bepalingen van de [Codul de procedură fiscală (wetboek fiscaal procesrecht)] om verrekening of teruggaaf van de accijns kunnen verzoeken.

(38) Voor de teruggaaf van accijns dient de gebruiker maandelijks, uiterlijk op de vijftiendagste dag van de maand volgend op die waarvoor om teruggaaf wordt verzocht, bij de territoriaal bevoegde belastingautoriteit een verzoek om teruggaaf van de accijns in, vergezeld van:

- a) een afschrift van de factuur voor de aanschaf van ethylalcohol en/of andere alcoholhoudende producten, waarop de accijns afzonderlijk is gespecificeerd;
- b) een bewijs dat de accijns aan de leverancier is betaald, te weten een betalingsbewijs dat is bevestigd door de bank waarbij de gebruiker een rekening heeft geopend;
- c) een bewijs van de hoeveelheid die is gebruikt voor het doel waarvoor de vrijstelling is verleend, te weten een overzicht van de daadwerkelijk gebruikte hoeveelheden en de daarop betrekking hebbende documenten.”

13. De toepassingsmodaliteiten van artikel 397 van het belastingwetboek bepalen:

„81. (1) In gevallen van rechtstreekse vrijstelling wordt voor de in artikel 397, lid 1, van het belastingwetboek bedoelde producten de vrijstelling van accijns uitsluitend verleend aan de gebruiker, op voorwaarde dat de levering rechtstreeks uit een belastingentrepot, uit de eigen intracommunautaire verwervingen van de gebruiker of uit de eigen invoertransacties van de gebruiker plaatsvindt.

(2) In gevallen van rechtstreekse vrijstelling wordt voor de in artikel 397, lid 1, van het belastingwetboek bedoelde producten de vrijstelling van accijns uitsluitend verleend aan de gebruiker, op voorwaarde dat de levering rechtstreeks uit een belastingentrepot, van een geregistreerde geadresseerde of uit de eigen invoertransacties van de gebruiker plaatsvindt. Een geregistreerde geadresseerde die producten levert die bestemd zijn om voor een van accijns vrijgesteld doel te worden gebruikt, specificeert op de factuur het overeenkomstige bedrag aan accijns dat aan de staat is afgedragen.

(3) Wanneer een gebruiker intracommunautaire verwervingen van ethylalcohol verricht met de bedoeling om deze voor de in artikel 397, lid 1, onder b) tot en met i), van het belastingwetboek genoemde doeleinden te gebruiken, moet die gebruiker tevens een geregistreerde geadresseerde zijn.

(4) Wanneer ethylalcohol uit een derde land wordt ingevoerd met de bedoeling om deze voor de in artikel 397, lid 1, onder b) tot en met i), van het belastingwetboek genoemde doeleinden te gebruiken, moet de importeur tevens gebruiker van de grondstof zijn.

82. (1) Een vrijstelling van accijns wordt rechtstreeks verleend:

- a) in de in artikel 397, lid 1, onder d) en f), van het belastingwetboek bedoelde gevallen;
- b) in het in artikel 397, lid 1, onder b), van het belastingwetboek bedoelde geval, uitsluitend voor de productie van desinfectiealcohol;
- c) in de in artikel 397, lid 1, onder a), c) en e), van het belastingwetboek bedoelde gevallen.

(2) De in lid 1, onder b) en c), bedoelde rechtstreekse vrijstelling is uitsluitend mogelijk voor erkende entrepouhouders die binnen een geïntegreerd systeem werken. „Geïntegreerd systeem”: het gebruik van ethylalcohol en andere alcoholhoudende producten in het belastingentrepot waarin die producten zijn vervaardigd, voor de vervaardiging van eindproducten die bestemd zijn om als zodanig te worden verbruikt, zonder verder te worden gewijzigd.

(3) In alle gevallen van rechtstreekse vrijstelling wordt de vrijstelling op basis van een vergunning aan de eindgebruiker verleend.”

C. Iers recht

14. Artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 is omgezet in Iers recht bij artikel 77, onder a), punt iii), van de Finance Act 2003 (wet inzake financiën 2003). Dit artikel bepaalt onder meer:

„Onverminderd andere mogelijk toepasselijke accijnsvrijstellingen en behoudens de voorwaarden die de bevoegde autoriteit kan voorschrijven of anderszins kan opleggen, wordt een vrijstelling van belasting op alcoholhoudende producten verleend voor alcoholhoudende producten waarvan ten genoegen van de bevoegde autoriteit is aangetoond dat zij:

(a) bestemd zijn om te worden gebruikt of reeds gebruikt zijn voor de productie van–

[...]

(iii) aroma's voor de bereiding van levensmiddelen of dranken met niet meer dan 1,2 % vol.

[...]

III. Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15. Op basis van de verwijzingsbeslissing, het advies over het Ierse recht dat verzoekster mocht overleggen aan de verwijzende rechter, alsmede de schriftelijke opmerkingen van verzoekster, worden de feiten en de voorgeschiedenis van het geding als volgt opgevat.

16. Concentrate Manufacturing Company Ireland (CMCI) is een Ierse dochteronderneming van PepsiCo, een multinationalaal bedrijf dat voedingsmiddelen en dranken produceert. Zij gebruikt 100 % ongedenatureerde ethylalcohol voor de productie van aroma's.⁷ Deze hebben een alcoholvolumegehalte tussen 15 % en 62 % vol en zijn bestemd voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken. CMCI produceert de aroma's in Ierland en verkoopt ze aan een andere Ierse dochteronderneming van PepsiCo, Pepsi Ireland. Laatstgenoemde onderneming heeft aroma's verkocht aan verzoekster, die deze gebruikt voor het maken van frisdranken in Roemenië. CMCI verzendt de aroma's rechtstreeks vanuit Ierland naar verzoekster in Roemenië.

17. Volgens het advies over het Ierse recht is CMCI een erkend entrepouhouder. Zij is tevens een erkend ontvanger met een vergunning voor de ontvangst van maximaal 1 500 000 liter ongedenatureerde ethylalcohol in bulk per jaar voor de productie van frisdrankconcentraat. Zij ontvangt deze alcohol onder schorsing van rechten in haar belastingentrepot. Het verwijderen van dit product uit het belastingentrepot voor de productie van de aroma's vormt een uitslag tot verbruik.⁸ Voor deze uitslag tot verbruik zou accijns moeten worden betaald, ware het niet dat hiervoor de vrijstelling geldt van artikel 77, onder a), punt iii), van de Finance Act 2003, waarbij artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 is omgezet.

18. Verzoekster licht toe dat zij bij de aankoop van de aroma's van Pepsi Ireland in de veronderstelling was dat de ethylalcohol die deze bevatten in Ierland reeds tot verbruik was uitgeslagen, was vrijgesteld van accijns op grond van de Ierse wetgeving waarbij artikel 27, lid 1,

⁷ De aroma's zijn gemaakt van vruchten- of plantenextracten. Aangezien deze extracten niet in water oplosbaar zijn, worden zij opgelost in alcohol om een vloeibaar concentraat te verkrijgen. Dit concentraat wordt vervolgens in een verhouding van 1:1000 verdund met water, om frisdranken te produceren.

⁸ Zie artikel 7 van richtlijn 2008/118, dat in de punten 8 en 9 van deze conclusie is weergegeven. Het Hof heeft deze bepaling uitgelegd in zijn arrest van 2 juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punten 46-55).

onder e) van richtlijn 92/83 is omgezet en niet langer aan accijnsschorsingsregelingen of andere administratieve formaliteiten met betrekking tot accijns was onderworpen. Niettemin moest verzoekster accijns op de aroma's betalen toen deze Roemenië binnenkwamen. Zij verzocht om teruggaaf van de accijns overeenkomstig de nationale wettelijke regeling waarbij de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 is omgezet. Deze teruggaaf werd op materiële en formele gronden geweigerd. In de eerste plaats had verzoekster geen ethylalcohol gekocht om aroma's te produceren, maar had zij aroma's gekocht die ethylalcohol bevatten om niet-alcoholhoudende dranken te bereiden. In de tweede plaats waren de aroma's niet uit een belastingentrepot gehaald en had verzoekster niet de hoedanigheid van geregistreerde geadresseerde (hierna: „procedurele voorwaarden”).

19. Verzoekster heeft verzocht om nietigverklaring van de beslissingen van de Roemeense belastingdienst tot afwijzing van haar bezwaar en tot weigering van teruggaaf van de accijns.

20. Om dit geding te beslechten heeft de verwijzende rechter het nodig geacht het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vragen:

- „1) Moet artikel 27, lid 1, onder e), van [richtlijn 92/83] aldus worden uitgelegd dat de vrijstelling van accijns enkel geldt voor ethylalcoholproducten die worden gebruikt voor de productie van aroma's die op hun beurt zijn bestemd voor de productie van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol, of geldt deze vrijstelling ook voor ethylalcoholproducten die reeds zijn gebruikt voor de productie van dergelijke aroma's die zijn of worden gebruikt voor de productie van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol?
- 2) Moet artikel 27, lid 1, onder e), van [richtlijn 92/83], in het licht van de doelstellingen en de algemene opzet van de richtlijn, aldus worden uitgelegd dat zodra ethylalcoholproducten die bestemd zijn om in een andere lidstaat in de handel te worden gebracht, reeds in een eerste lidstaat zijn vrijgegeven voor verbruik en worden beschouwd als vrijgesteld van accijns omdat zij worden gebruikt voor de vervaardiging van aroma's voor de productie van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol, de lidstaat van bestemming deze producten op zijn grondgebied op dezelfde wijze moet behandelen?
- 3) Moeten artikel 27, lid 1, onder e), en lid 2, onder d), van [richtlijn 92/83] en [de beginselen van] doeltreffendheid en [evenredigheid] aldus worden uitgelegd dat zij een lidstaat toestaan om de vrijstelling te onderwerpen aan de procedurele voorwaarde dat de gebruiker de geregistreerde geadresseerde is en de verkoper van de accijnsgoederen erkend entrepouder is, ook al verplicht de lidstaat waar de producten zijn gekocht de marktdeelnemer die deze in de handel brengt niet om houder van een belastingentrepot te zijn?
- 4) Staan de beginselen van evenredigheid en doeltreffendheid, in samenhang met artikel 27, lid 1, onder e), van [richtlijn 92/83] en in het licht van de doelstellingen en de algemene opzet van de richtlijn, eraan in de weg dat de vrijstelling waarin deze bepalingen voorzien, wordt geweigerd aan een belastingplichtige van een lidstaat van bestemming die ethylalcoholproducten heeft ontvangen en die zich heeft gebaseerd op de omstandigheid dat deze producten als vrijgesteld zijn beschouwd op grond van een officiële uitlegging van deze bepalingen van de richtlijn die door de belastingautoriteiten van de lidstaat van herkomst gedurende lange tijd

constant is toegepast, en in nationale regelgeving is omgezet en in de praktijk is toegepast maar later onjuist is gebleken, terwijl fraude of accijnsontduiking in de gegeven omstandigheden zijn uitgesloten?”

21. Verzoekster, Ierland, de Republiek Polen, Roemenië en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV. Ontvankelijkheid

22. Roemenië betwist de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing op grond dat de verwijzende rechter het Hof niet de door artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering van het Hof vereiste informatie heeft verstrekt.⁹

23. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is de procedure in artikel 267 VWEU een instrument van samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties, waarmee het Hof die instanties de uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht verschaft die zij voor de oplossing van de hun voorgelegde geschillen nodig hebben.¹⁰

24. Het is tevens vaste rechtspraak dat de nationale rechter wegens het vereiste om tot een voor hem nuttige uitlegging van het Unierecht te komen, een omschrijving dient te geven van het feitelijke en juridische kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten moet uiteenzetten waarop die vragen zijn gebaseerd. Voorts moet de verwijzingsbeslissing de precieze redenen vermelden waarom de nationale rechter twijfelt over de uitlegging van het Unierecht en het noodzakelijk acht om een prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen.¹¹

25. Het is juist dat de verwijzingsbeslissing verre van volmaakt is en dat de weergave van de feiten een aantal leemten en discrepanties vertoont. Zo wordt daarin bijvoorbeeld naar geen enkele relevante bepaling van Roemeens recht verwezen, hoewel deze bepalingen wel in de schriftelijke opmerkingen van de Commissie zijn opgenomen.

26. Niettemin heeft de verwijzende rechter mijns inziens voldoende duidelijk uiteengezet om welke redenen hij vragen over de uitlegging van het Unierecht aan het Hof heeft voorgelegd. Bovendien bevat de verwijzingsbeslissing voldoende informatie om het Hof en de belanghebbenden die opmerkingen kunnen indienen, een voldoende duidelijk inzicht te verschaffen in de feitelijke en juridische context van het hoofdeding, zoals blijkt uit het aantal deelnemers aan de schriftelijke procedure. Het gebrek aan duidelijkheid over de aard van de door de Roemeense autoriteiten opgelegde procedurele voorwaarden lijkt het Hof evenmin te beletten een nuttig antwoord op de derde vraag te geven. Ik geef het Hof derhalve in overweging het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing te aanvaarden en te beantwoorden.

⁹ Zoals blijkt uit de aanbevelingen van het Hof van Justitie van de Europese Unie aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (PB 2012, C 338, blz. 1).

¹⁰ Zie in die zin arresten van 5 juli 2012, Geistbeck (C-509/10, EU:C:2012:416, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 20 juni 2013, Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹¹ Arrest van 18 april 2013, Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

V. Juridische beoordeling

A. Eerste vraag

27. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de vrijstelling in artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 enkel van toepassing is op ethylalcohol die bestemd is voor gebruik bij de productie van aroma's voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol, of dat deze ook van toepassing is op ethylalcohol die reeds is gebruikt voor de productie van deze aroma's.¹²

28. De Roemeense belastingdienst is van mening dat die vrijstelling alleen geldt voor ethylalcohol die is bestemd om te worden gebruikt voor de productie van aroma's voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol. Op die grond heeft zij geweigerd om verzoekster de accijns terug te betalen die zij bij de invoer van de aroma's in Roemenië had betaald. Roemenië sluit zich bij dit standpunt aan. Verzoekster, Ierland, de Republiek Polen en de Commissie zijn alle van mening dat de bij artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 ingevoerde vrijstelling ook geldt voor de ethylalcohol die gebruikt werd voor de bereiding van de aroma's.

29. Artikel 20 van richtlijn 92/83 omschrijft „ethylalcohol” als „alle producten van de GN-codes 2207 en 2208 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol, ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur”. In het advies over het Ierse recht wordt opgemerkt dat de in de betrokken aroma's verwerkte ethylalcohol ten tijde van de vaststelling van richtlijn 92/83 moest worden ingedeeld onder GN-code 2207, terwijl de aroma's zelf onder GN-code 2208 vielen.¹³ De aroma's vallen onder de definitie van ethylalcohol in artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 en zijn aan accijns onderworpen.¹⁴

30. Krachtens artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 zijn producten die onder die richtlijn vallen vrijgesteld van geharmoniseerde accijns „wanneer zij gebruikt worden voor de productie van aroma's [...]”.¹⁵ Het doel waarvoor de ethylalcohol wordt gebruikt, is dus bepalend voor de

¹² De eerste vraag heeft betrekking op „aroma's die zijn [...] gebruikt voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol”. De verwijzende rechter vermeldt echter niet of frisdranken van Ierland naar Roemenië zijn verhandeld of vervoerd.

¹³ Producten die onder GN-code 2207 vallen, zijn: „ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van 80 % vol of meer; ethylalcohol en gedistilleerde dranken, gedenatureerd, ongeacht het gehalte”; producten die onder GN-code 2208 vallen, zijn: „ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van minder dan 80 % vol; gedistilleerde dranken, likeuren en andere dranken die gedistilleerde alcohol bevatten; samengestelde alcoholische preparaten van de soort gebruikt voor de vervaardiging van dranken” [verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiekomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1)]. Het Hof heeft artikel 20 van richtlijn 92/83 uitgelegd in zijn arrest van 12 juni 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, punten 34-40).

¹⁴ Zie punt 6 van deze conclusie.

¹⁵ Uit de verwijzingsbeslissing blijkt niet dat de verwijzende rechter twijfelt over de aard van het door verzoekster gekochte product. In de schriftelijke opmerkingen wordt evenmin betwist dat het door verzoekster verworven product een aroma is (zelf een product met een alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol) voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.

toepasselijkheid van de vrijstelling.¹⁶ De tekst van deze bepaling is echter niet ondubbelzinnig: hij kan worden begrepen als „wanneer deze bestemd is voor gebruik bij de productie van aroma's”, maar ook als „wanneer deze gebruikt is voor de productie van aroma's”.¹⁷

31. Derhalve moet worden teruggevallen op de andere uitleggingscriteria die het Hof gewoonlijk hanteert, te weten het doel en de context van de onderzochte bepaling.¹⁸

32. De Republiek Polen en de Commissie wijzen erop dat de vrijstellingen van artikel 27 van richtlijn 92/83 tot doel hebben de weerslag van de accijns op ethylalcohol te neutraliseren wanneer deze alcohol als tussenproduct wordt gebruikt in de samenstelling van andere commerciële of industriële producten.¹⁹ Dit product is een „aroma voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol”.

33. Indien de door Roemenië voorgestane uitlegging zou prevaleren, zou dit betekenen dat ethylalcohol die bestemd is voor de productie van dergelijke aroma's, van accijns is vrijgesteld, terwijl ethylalcohol die reeds in die aroma's is verwerkt, dat niet is. Deze uitlegging zou tot het absurde resultaat leiden dat de ethylalcohol, na te zijn vrijgesteld van accijns in het stadium waarin hij is bestemd om te worden gebruikt voor de bereiding van aroma's, zodra hij is gebruikt voor de bereiding van die aroma's, opnieuw aan accijns wordt onderworpen. Een dergelijk resultaat zou zeker niet het doel bereiken van neutralisatie van de weerslag van de accijns op alcohol die wordt gebruikt voor de productie van aroma's voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.

34. Een teleologische en systematische uitlegging van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 bevestigt dus het standpunt dat wordt ingenomen door verzoekster, Ierland, de Republiek Polen en de Commissie. Dit standpunt vindt ook steun in de niet-bindende richtsnoeren van het Accijnscomité van de Commissie²⁰, dat zich meermaals over de toepassing van de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), heeft gebogen.

35. Het Accijnscomité stelde eerst voor dat de lidstaten de vrijstelling zouden verlenen wanneer de aroma's reeds waren gebruikt voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken en waarbij de lidstaten controlemechanismen dienden vast te stellen.²¹ Het intracommunautaire verkeer van de aroma's zou onderworpen worden aan de bepalingen van richtlijn 92/12/EEG.²²

¹⁶ Zie naar analogie arrest van 9 december 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹⁷ Dit geldt voor meerdere taalversies van deze richtlijn, bijvoorbeeld: EN: „when used for the production of”; DE: „zur Herstellung [...] verwendet werden”; ES: „cuando se utilicen”; FR: „utilisés pour la production”; NL: „wanneer zij gebruikt worden”; IT: „impiegati per la produzione”, en PT: „sejam utilizados”.

¹⁸ „Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de uitlegging van een bepaling van het Unierecht niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context ervan en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt” [arrest van 3 september 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak)].

¹⁹ Arresten van 9 december 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 15 oktober 2015, Biovet (C-306/14, EU:C:2015:689, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁰ Artikel 43, lid 1, van richtlijn 2008/118 bepaalt dat de Commissie wordt bijgestaan door een comité, het „Accijnscomité” genoemd.

²¹ Zie blz. 3 van GDB nr. 364, rev. 1, van 22 januari 2003.

²² Richtlijn van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 807/2003 van de Raad van 14 april 2003 tot aanpassing aan besluit 1999/468/EG van de bepalingen betreffende de comités die de Commissie bijstaan in de uitoefening van haar uitvoeringsbevoegdheden die zijn vastgelegd in volgens de raadplegingsprocedure (unanimiteit) goedgekeurde besluiten van de Raad (PB 2003, L 122, blz. 36).

36. Bij nader inzien heeft het Accijnscomité echter in aanmerking genomen dat de aroma's overwegend als concentraat worden gebruikt, om frisdranken te bereiden. Aangezien zij niet onverdund kunnen worden verbruikt, kan de alcohol als gedenatureerd worden beschouwd. De aroma's zijn relatief duur en kosten meer dan de goedkoopste alcohol die in de meeste lidstaten in de handel wordt gebracht. Ten slotte is het duur om aroma's te zuiveren teneinde er ethylalcohol uit te winnen. Gelet op deze kenmerken kon het comité redelijkerwijs tot de conclusie komen dat de verlening van de vrijstelling op het tijdstip van de productie van de aroma's geen gevaar van belastingontduiking meebracht. Het stelde daarom voor de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 vanaf dat tijdstip toe te passen.²³

37. In de richtsnoeren die het Accijnscomité tijdens zijn vergadering van 12 tot en met 14 november 2003 heeft vastgesteld, heeft het geconstateerd dat nagenoeg algehele overeenstemming was bereikt over de toepassing van de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 op het intracommunautaire verkeer van aroma's met de GN-codes 1302 1930, 2106 9020 en 3302²⁴ vanaf het tijdstip waarop deze producten worden geproduceerd of ingevoerd.²⁵

38. De beraadslagingen van het Accijnscomité ondersteunen ook de conclusie dat de vrijstelling, anders dan Roemenië stelt, betrekking heeft op ethylalcohol die eerder al werd gebruikt voor de productie van aroma's.

39. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de eerste vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 moet aldus worden uitgelegd dat de vrijstelling van accijns zowel betrekking heeft op ethylalcohol die bestemd is om te worden gebruikt, als op ethylalcohol die reeds is gebruikt bij de productie van aroma's die bestemd zijn voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.”

B. Tweede vraag

40. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat, wanneer ethylalcohol in een lidstaat tot verbruik is uitgeslagen en wordt geacht te zijn vrijgesteld van accijns omdat hij is gebruikt voor de productie van aroma's voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol, de andere lidstaten de ethylalcohol in deze aroma's op dezelfde wijze moeten behandelen. Verzoekster, Ierland en de Commissie zijn van mening dat een vrijstelling die wordt verleend door een lidstaat waar een product wordt vervaardigd, moet worden erkend door elke lidstaat waarnaar dit product wordt verzonden. Roemenië merkt op dat dit niet onder alle omstandigheden het geval kan zijn. De Republiek Polen heeft geen opmerkingen gemaakt over deze vraag.

²³ Zie blz. 4 en 5 van GDB nr. 364, rev. 1 van 22 januari 2003.

²⁴ De GN-codes verwijzen naar de gecombineerde nomenclatuur op de datum van vaststelling van de richtsnoeren, te weten van 12 tot en met 14 november 2003. Deze codes werden expliciet vermeld vanwege het feit dat de in artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 genoemde aroma's niet eenduidig onder bepaalde GN-codes vallen. Dit gebrek aan eenduidigheid werd als enige bron van risico op belastingontduiking gezien (zie blz. 4 van GDB nr. 364, rev. 1, van 22 januari 2003).

²⁵ Zie blz. 1 van GDB nr. 458 van 19 november 2003.

41. In het licht van het door mij voorgestelde antwoord op de eerste vraag zijn de lidstaten verplicht vrijstelling van accijns te verlenen voor ethylalcohol die reeds is gebruikt bij de productie van aroma's die zijn bestemd voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.

42. Bovendien benadrukt het Hof in zijn rechtspraak over de uitlegging van artikel 27, lid 1, onder f), van richtlijn 92/83, die naar analogie van toepassing is op artikel 27, lid 1, onder e), dat alle lidstaten in beginsel de beslissing van een lidstaat om een product aan accijns te onderwerpen of vrij te stellen van accijns, moeten erkennen. Elke andere uitlegging zou afbreuk doen aan de verwezenlijking van het door richtlijn 92/83 nagestreefde doel en tevens het vrije verkeer van goederen belemmeren.²⁶ Mijns inziens zou het ook in strijd zijn met het beginsel van loyale samenwerking tussen de lidstaten dat is neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU.²⁷

43. Wanneer aroma's dus in de lidstaat van vervaardiging tot verbruik zijn uitgeslagen krachtens de nationale wettelijke regeling waarbij artikel 7 van richtlijn 2008/118 is omgezet en deze lidstaat de vrijstelling op die aroma's heeft toegepast krachtens zijn regeling waarbij artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 is omgezet²⁸, moet de lidstaat van bestemming de producten bij binnenkomst op zijn grondgebied op dezelfde wijze behandelen, tenzij er gegronde redenen zijn om aan te nemen dat de vrijstelling onrechtmatig is verleend.²⁹ Gelet op het door mij voorgestelde antwoord van het Hof op de eerste vraag is in casu niet aangetoond dat de lidstaat waar de aroma's zijn geproduceerd en tot verbruik zijn uitgeslagen, de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 onjuist heeft toegepast.

44. Ik geef het Hof derhalve in overweging de tweede vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 moet aldus worden uitgelegd dat wanneer ethylalcohol in een lidstaat is uitgeslagen tot verbruik en die lidstaat de accijnsvrijstelling van die bepaling juist heeft toegepast, de lidstaat van bestemming de ethylalcohol op zijn grondgebied op dezelfde wijze moet behandelen.”

C. Derde vraag

45. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 27, lid 1, onder e), en artikel 27, lid 2, onder d), van richtlijn 92/83 en de beginselen van doeltreffendheid en evenredigheid het een lidstaat toestaan om procedurele voorwaarden op te leggen aan een handelaar in accijnsgoederen die in de lidstaat waarin deze goederen zijn geproduceerd en uitgeslagen tot verbruik, gebruik heeft gemaakt van een accijnsvrijstelling.

46. Verzoekster zet uiteen dat volgens het Roemeense recht in het kader van intracommunautaire verwervingen enkel aanspraak kan worden gemaakt op de vrijstelling waarin artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 voorziet, wanneer de aroma's van een erkend entrepouhouder naar een geregistreerde marktdeelnemer of naar een geregistreerde ontvanger worden overgebracht. Verzoekster stelt dat zij niet aan deze voorwaarden kan voldoen, aangezien zij de aroma's heeft gekocht van een Iers bedrijf dat ze heeft doorverkocht nadat ze overeenkomstig de Ierse

²⁶ Arresten van 9 december 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, punten 41 en 42).

²⁷ Zie bijvoorbeeld conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:12, punt 60).

²⁸ Zie ook punt 36 van deze conclusie, waarin wordt verwezen naar het voorstel van het Accijnscomité om de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 toe te passen vanaf het tijdstip van productie van de betrokken aroma's.

²⁹ Zie naar analogie arrest van 9 december 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, punten 43 en 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

wetgeving tot verbruik waren uitgeslagen. Op de betrokken facturen was niet vermeld dat over de goederen accijns was betaald, noch dat daarop een accijnschorsingsregeling van toepassing was. In het advies over het Ierse recht staat dat het Ierse bedrijf waarvan verzoekster de aroma's heeft gekocht, volgens het Ierse of het Unierecht niet verplicht was een erkend entrepouhouder te zijn, aangezien zij geen accijnsgoederen in voorraad had, verwerkte, produceerde of verzond.

47. Ierland is van mening dat in de omstandigheden die zijn geschetst in de verwijzingsbeslissing geen procedurele voorwaarden aan handelaren kunnen worden opgelegd. Volgens de Commissie kunnen procedurele voorwaarden slechts worden opgelegd in situaties die daartoe zijn erkend in de rechtspraak van het Hof. De Republiek Polen en Roemenië zijn van mening dat de betrokken procedurele voorwaarden toegestaan en gerechtvaardigd zijn, aangezien zij tot doel hebben de juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling te waarborgen en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen. In het bijzonder is Roemenië van mening dat indien de aroma's buiten accijnschorsingsregelingen in het verkeer kunnen worden gebracht³⁰, het risico bestaat dat zij worden verwerkt tot alcoholhoudende dranken voor consumptie terwijl geen accijns is betaald.

48. De eerste twee vragen betreffen enkel de uitlegging van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83. Aangezien de verwijzingsbeslissing geen verdere verwijzing naar artikel 27, lid 2, onder d), bevat, noch naar de nationale wettelijke regeling waarbij die bepaling is omgezet, noch naar de omstandigheden waaronder die bepaling van toepassing zou kunnen zijn op het hoofdgeding, neem ik aan dat de derde vraag uitsluitend met betrekking tot artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 kan worden beantwoord.

49. Artikel 27, lid 1, gelezen in samenhang met de 22e overweging van richtlijn 92/83, bepaalt dat de lidstaten de voorwaarden vaststellen voor de juiste en eenvoudige toepassing van de in deze bepaling bedoelde vrijstellingen en ter voorkoming van fraude, ontwijking of misbruik. De voorwaarden die de lidstaten op grond van de aan hen toegekende bevoegdheid vaststellen, mogen niet verder gaan dan noodzakelijk is voor het bereiken van dat doel.³¹ In de omstandigheden die tot het geding voor de verwijzende rechter hebben geleid, lijkt de uitoefening van die bevoegdheid niet meer te omvatten dan de verificatie dat de aroma's daadwerkelijk worden gebruikt voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.

50. Bovendien moeten de lidstaten bij de uitoefening van de hun toekomende bevoegdheid om de voorwaarden voor de in artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 bedoelde vrijstelling vast te stellen, de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie in acht nemen. Daartoe behoren onder meer de beginselen van evenredigheid en doeltreffendheid.³²

51. Het evenredigheidsbeginsel vereist dat wordt onderzocht of de procedurele voorwaarden niet buiten de grenzen treden van wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de legitieme doelstellingen die met artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 worden nagestreefd. Wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, moet die maatregel worden gekozen die de minste belasting met zich brengt en mogen de veroorzaakte nadelen niet onevenredig zijn aan de nagestreefde doelen.³³

³⁰ Roemenië verwijst naar de artikelen 17-20 van hoofdstuk IV van richtlijn 2008/118, die betrekking hebben op de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns.

³¹ Zie arrest van 9 december 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, punt 51).

³² Zie naar analogie arresten van 13 juli 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 7 november 2019, *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

³³ Zie arrest van 9 maart 2010, *ERG e.a.* (C-379/08 en C-380/08, EU:C:2010:127, punt 86 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52. Het doeltreffendheidsbeginsel vereist dat de nationale procesregels de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken.³⁴

53. Het staat aan de verwijzende rechter, bij wie het hoofdgeding aanhangig is en die de verantwoordelijkheid draagt voor zijn definitieve rechterlijke beslissing, om uit te maken of de regeling die de Roemeense belastingautoriteiten willen toepassen, voldoet aan de in de punten 50 tot en met 52 van deze conclusie beschreven vereisten. De volgende overwegingen kunnen de verwijzende rechter helpen bij de vervulling van die taak.

54. Wat betreft het doel om de juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te waarborgen en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen, moeten de volgende feiten in aanmerking worden genomen: i) de aroma's waren tot verbruik uitgeslagen in de lidstaat waarin zij waren geproduceerd; ii) diezelfde lidstaat had de vrijstelling correct op de aroma's toegepast; iii) het Accijnscomité heeft geoordeeld dat het verlenen van vrijstelling op het tijdstip van de productie van de aroma's geen risico van belastingontduiking doet ontstaan³⁵, en iv) er zijn geen aanwijzingen dat verzoekster op frauduleuze wijze heeft getracht het voordeel van vrijstelling te verkrijgen.

55. In verband met de toepassing van het evenredigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel zou de verwijzende rechter de stelling van verzoekster moeten onderzoeken dat zij niet aan de procedurele voorwaarden kon voldoen, aangezien beide aroma's zijn vervaardigd en in het vrije verkeer zijn gebracht in de lidstaat die de vrijstelling heeft verleend.

56. In de omstandigheden van de bij de verwijzende rechter aanhangige zaak lijkt het zeer waarschijnlijk dat de toepassing van de procedurele voorwaarden waarop de Roemeense autoriteiten aandringen, ertoe zal leiden dat verzoekster op onrechtmatige wijze het recht wordt ontzegd om in aanmerking te komen voor een accijnsvrijstelling die door een andere lidstaat correct is toegekend. De verwijzende rechter moet in dit verband rekening houden met de rechtspraak van het Hof, volgens welke geen afbreuk kan worden gedaan aan het recht van verzoekster om in aanmerking te komen voor de verplichte vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83, op grond dat niet is voldaan aan louter formele vereisten die niet noodzakelijk zijn om te verzekeren dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het werkelijke gebruik van de betrokken producten.³⁶

57. Ik geef het Hof derhalve in overweging de derde vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83, alsmede het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel staan een lidstaat slechts toe om procedurele voorwaarden op te leggen aan een handelaar in accijnsgoederen die in de lidstaat waar deze goederen zijn geproduceerd en tot verbruik zijn uitgeslagen voor een accijnsvrijstelling in aanmerking is gekomen, wanneer deze procedurele voorwaarden strikt noodzakelijk zijn om een juiste en eenvoudige toepassing van de betrokken vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen. Bij het opleggen van dergelijke procedurele voorwaarden moeten de lidstaten de algemene beginselen van het Unierecht eerbiedigen, waaronder het evenredigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel.”

³⁴ Zie arrest van 18 oktober 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, punten 23 en 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

³⁵ Zie de overwegingen waaraan wordt gerefereerd in punt 36 van deze conclusie.

³⁶ Zie naar analogie arresten van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31); 13 juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 7 november 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

D. Vierde vraag

58. De vierde vraag lijkt te zijn gebaseerd op de veronderstelling dat de lidstaat waar de aroma's zijn geproduceerd, de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 onjuist heeft toegepast. Indien het Hof de eerste vraag van de verwijzende rechter op de in deze conclusie voorgestelde wijze beantwoordt, berust de vierde vraag op een onjuiste hypothese, zodat zij geen beantwoording behoeft.

VI. Conclusie

59. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de Tribunal București te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken moet aldus worden uitgelegd dat de vrijstelling van accijns zowel betrekking heeft op ethylalcohol die bestemd is om te worden gebruikt, als op ethylalcohol die reeds is gebruikt bij de productie van aroma's die bestemd zijn voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.
- 2) Artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 moet aldus worden uitgelegd dat wanneer ethylalcohol in een lidstaat is uitgeslagen tot verbruik en die lidstaat de accijnsvrijstelling van die bepaling juist heeft toegepast, de lidstaat van bestemming de ethylalcohol op zijn grondgebied op dezelfde wijze moet behandelen.
- 3) Artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83, alsmede het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel staan een lidstaat slechts toe om procedurele voorwaarden op te leggen aan een handelaar in accijnsgoederen die in de lidstaat waar deze goederen zijn geproduceerd en tot verbruik zijn uitgeslagen voor een accijnsvrijstelling in aanmerking is gekomen, wanneer deze procedurele voorwaarden strikt noodzakelijk zijn om een juiste en eenvoudige toepassing van de betrokken vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen. Bij het opleggen van dergelijke procedurele voorwaarden moeten de lidstaten de algemene beginselen van het Unierecht eerbiedigen, waaronder het evenredigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel.”