



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ANTHONY COLLINS
prezentate la 14 iulie 2022¹

Cauza C-332/21

**Quadrant Amroq Beverages SRL
împotriva**

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(cerere de decizie preliminară formulată de Tribunalul București, România)

„Cerere de decizie preliminară – Accize – Directiva 92/83/CEE – Articolul 27 alineatul (1) litera (e) – Alcool etilic – Scutiri – Producerea aromelor folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum – Recunoașterea de către statul membru de destinație a unei scutiri acordate de statul membru de producție – Condiții impuse de statul membru de destinație”

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară formulată de Tribunalul București (România) a intervenit în contextul unei acțiuni introduse de Quadrant Amroq Beverages SRL (denumită în continuare „reclamanta”) având ca obiect anularea deciziilor Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (România) de respingere a cererilor sale de restituire a accizelor plătite în temeiul reglementării naționale de transpunere a articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83/CEE².

2. Reclamanta a cumpărat de la un producător din Irlanda arome folosite în producția de băuturi răcoritoare în România. Ea cunoștea faptul că alcoolul etilic utilizat pentru producerea aromelor fusese eliberat pentru consum în Irlanda și fusese scutit de la plata accizelor în temeiul reglementării irlandeze de transpunere a articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83. Această dispoziție de drept al Uniunii scutește de la plata accizelor alcoolul etilic „[utilizat] pentru producerea aromelor folosite în producția [...] băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % vol.”. Irlanda scutește de la plata accizelor alcoolul etilic destinat utilizării sau care a fost deja utilizat în producția unor astfel de arome. România scutește de la plata accizelor numai alcoolul etilic destinat utilizării în producția de arome.

¹ Limba originală: engleza.

² Directiva Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO 1992, L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152).

3. Prezentele concluzii analizează domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, împrejurările în care un stat membru de destinație trebuie să recunoască o scutire pe care un alt stat membru a acordat-o în temeiul acestei dispoziții și măsura în care un stat membru către care sunt expediate produsele poate impune condiții procedurale comercianților care au obținut beneficiul acestei scutiri.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii Europene

1. Directiva 92/83

4. Directiva 92/83 conține dispoziții de armonizare a structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice.

5. Potrivit articolului 19 alineatul (1), statele membre aplică accize la alcoolul etilic în conformitate cu Directiva 92/83.

6. Articolul 20 prima liniuță din Directiva 92/83 definește alcoolul etilic ca fiind:

„toate produsele cu o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2 % vol. și sub codurile NC 2207 și 2208, chiar dacă aceste produse sunt conținute în alt produs sub alt capitol din NC;

[...]

7. Potrivit articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83:

„Statele membre scutesc de accize produsele care intră sub incidența prezentei directive după îndeplinirea condițiilor stabilite de acestea în scopul asigurării aplicării corecte a respectivelor scutiri și al prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz:

[...]

(e) atunci când sunt folosite pentru producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % vol.”.

2. Directiva 2008/118

8. Articolul 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118³ prevede:

„Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.”

³ Directiva Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

9. Articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2008/118 definește „eliberarea pentru consum” după cum urmează:

- „(a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;
- (b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize în cazul în care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile aplicabile din dreptul comunitar și din legislația națională;
- (c) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize;
- (d) importul de produse accizabile, chiar și neregulamentară, cu excepția cazului în care produsele accizabile sunt plasate, imediat după import, în regim suspensiv de accize.”

B. Dreptul român

10. În observațiile scrise ale Comisiei sunt enunțate mai multe dispoziții ale dreptului român.

11. Articolul 206⁵⁸ din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal⁴, în vigoare până la 31 decembrie 2015, al cărui text este reprodus la articolul 397 alineatul (1)⁵ din Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal, aplicabilă începând cu anul 2016⁶ (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevede:

„(1) Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la articolul 206² litera a), atunci când sunt:

[...]

- e) utilizate pentru producerea de arome alimentare destinate preparării de alimente sau băuturi nealcoolice ce au o concentrație ce nu depășește 1,2 % în volum.”

12. Normele metodologice pentru articolul 206⁵⁸ [din Codul fiscal] prevăd:

„[...]

(13) În toate situațiile prevăzute la articolul 206⁵⁸ alineatul (1) din Codul fiscal, scutirea de la plata accizelor se acordă numai utilizatorului, cu condiția ca aprovizionarea să fie efectuată direct de la un antrepozit fiscal.

(14) Atunci când utilizatorul face achiziții intracomunitare de alcool etilic în vederea utilizării în scopurile prevăzute la articolul 206⁵⁸ alineatul (1) literele b)-i) din Codul fiscal, trebuie să dețină și calitatea de destinatar înregistrat.

[...]

⁴ *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003.

⁵ Aceste dispoziții figurează în dosarul cauzei principale.

⁶ *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015.

(16) Scutirea se acordă direct:

- a) în situațiile prevăzute la articolul 206⁵⁹ alineatul (1) literele d), f), g) și h) din Codul fiscal;
- b) în situațiile prevăzute la articolul 206⁵⁸ alineatul (1) literele a), b), c) și e) din Codul fiscal, pentru antrepozitarii autorizați care funcționează în sistem integrat. Prin sistem integrat se înțelege utilizarea alcoolului etilic și a altor produse alcoolice de către antrepozitar pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări. [...]

(17) În toate situațiile de scutire directă, scutirea se acordă pe baza autorizației de utilizator final. Această autorizație se eliberează tuturor utilizatorilor care achiziționează produse în regim de scutire de la plata accizelor.

[...]

(34) În toate situațiile de scutire directă, livrarea produselor se face la prețuri fără accize, iar deplasarea acestora este obligatoriu însoțită de exemplarul tipărit al documentului administrativ electronic prevăzut la punctul 91.

[...]

(37) În situațiile prevăzute la articolul 206⁵⁸ alineatul (1) literele a), b), c), e) și i) din Codul fiscal, scutirea se acordă indirect. Livrarea produselor se face la prețuri cu accize, urmând ca operatorii economici utilizatori să solicite compensarea/restituirea accizelor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(38) Pentru restituirea accizelor, utilizatorii vor depune lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se solicită restituirea, la autoritatea fiscală teritorială, cererea de restituire de accize, însoțită de:

- a) copia facturii de achiziție a alcoolului etilic și/sau a produsului alcoolic, în care acciza să fie evidențiată distinct;
- b) dovada plății accizelor către furnizor, constând în documentul de plată confirmat de banca la care utilizatorul are contul deschis;
- c) dovada cantității utilizate în scopul pentru care se acordă scutirea, constând într-o situație centralizatoare a cantităților efectiv utilizate și a documentelor aferente.”

13. Normele metodologice pentru articolul 397 din Codul fiscal prevăd:

„81. (1) În situațiile de scutire directă, pentru produsele prevăzute la articolul 397 alineatul (1) din Codul fiscal, scutirea de la plata accizelor se acordă numai utilizatorului, cu condiția ca aprovizionarea să fie efectuată direct de la un antrepozit fiscal, din achiziții intracomunitare proprii sau din operațiuni proprii de import.

(2) În situațiile de scutire indirectă, pentru produsele prevăzute la articolul 397 alineatul (1) din Codul fiscal, scutirea de la plata accizelor se acordă numai utilizatorului, cu condiția ca aprovizionarea să fie efectuată direct de la un antrepozit fiscal, de la un destinatar înregistrat sau din operațiuni proprii de import. Destinatarul înregistrat care livrează produse ce urmează a fi

utilizate într-un scop scutit de la plata accizelor va evidenția în factură contravaloarea accizelor plătite la bugetul de stat.

(3) Atunci când utilizatorul face achiziții intracomunitare de alcool etilic în vederea utilizării în scopurile prevăzute la articolul 397 alineatul (1) literele b)-i) din Codul fiscal, trebuie să dețină și calitatea de destinatar înregistrat.

(4) În cazul alcoolului etilic importat dintr-o țară terță în vederea utilizării în scopurile prevăzute la articolul 397 alineatul (1) literele b)-i) din Codul fiscal, importatorul trebuie să fie și utilizatorul materiei prime.

82. (1) Scutirea de accize se acordă direct:

- a) în situațiile prevăzute la articolul 397 alineatul (1) literele d) și f) din Codul fiscal;
- b) în situația prevăzută la articolul 397 alineatul (1) litera b) din Codul fiscal, numai pentru producția de alcool sanitar;
- c) în situațiile prevăzute la articolul 397 alineatul (1) literele a), c) și e) din Codul fiscal.

(2) Beneficiază de scutirea directă prevăzută la alineatul (1) literele b) și c) numai antrepozitarii autorizați care funcționează în sistem integrat. Prin sistem integrat se înțelege utilizarea alcoolului etilic și a altor produse alcoolice de către antrepozitar pentru realizarea de produse finite destinate a fi consumate ca atare, fără a mai fi supuse vreunei modificări.

(3) În toate situațiile de scutire directă, scutirea se acordă pe baza autorizației de utilizator final.”

C. Dreptul irlandez

14. Articolul 77 litera (a) punctul (iii) din Finance Act 2003 (Legea finanțelor din 2003) transpune în dreptul irlandez dispozițiile articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83. Acesta prevede că:

„Fără a aduce atingere oricărei alte scutiri de accize care se poate aplica și în condițiile care pot fi stabilite sau impuse în alt fel de către Commissioners, se acordă scutire de impozitul pe produsele alcoolice pentru orice asemenea produse în cazul cărora se demonstrează în mod convingător pentru Commissioners:

(a) că sunt destinate a fi folosite sau au fost folosite pentru producerea de –

[...]

(iii) arome pentru prepararea fie de produse alimentare, fie de băuturi cu o tărie de sub 1,2 % în volum

[...]”

III. Litigiul principal și întrebările preliminare

15. Pe baza deciziei de trimitere, a avizului privind dreptul irlandez pe care reclamanta a fost autorizată să îl prezinte instanței de trimitere, precum și a observațiilor scrise ale reclamantei, situația de fapt și istoricul litigiului aflat pe rolul instanței de trimitere se prezintă după cum urmează.

16. Concentrate Manufacturing Company Ireland (denumită în continuare „CMCI”) este o filială irlandeză a PepsiCo, o societate multinațională care produce alimente și băuturi. Ea utilizează 100 % alcool etilic nedenaturat pentru producerea aromelor⁷. Acestea au un conținut de alcool cuprins între 15 % și 62 % în volum și sunt destinate preparării băuturilor nealcoolice. CMCI produce aromele în Irlanda și le vinde unei alte filiale irlandeze a PepsiCo, Pepsi Ireland. Această din urmă societate a vândut arome reclamantei, care le utilizează pentru a produce băuturi răcoritoare în România. CMCI expediază aromele direct din Irlanda reclamantei în România.

17. Potrivit avizului privind dreptul irlandez, CMCI este un antrepozitar autorizat. Aceasta este de asemenea un destinatar autorizat, având dreptul să primească anual, cu scutire de taxe vamale, cel mult 1 500 000 de litri de alcool etilic nedenaturat în vrac, destinat utilizării la fabricarea de concentrat de băuturi răcoritoare. Ea primește alcoolul respectiv în antrepozitul său fiscal în regim suspensiv de accize. Scoaterea acestui produs din antrepozitul fiscal pentru producerea aromelor constituie o eliberare pentru consum⁸. Această eliberare pentru consum ar necesita plata accizelor în lipsa scutirii prevăzute la articolul 77 litera (a) punctul (iii) din Legea finanțelor din 2003, care transpune articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83.

18. Reclamanta explică faptul că, la momentul la care a achiziționat aromele de la Pepsi Ireland, înțelesese că alcoolul etilic pe care îl conțin fusese deja eliberat pentru consum în Irlanda, că era scutit de accize în temeiul reglementării irlandeze de transpunere a articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 și că nu mai era supus unui regim suspensiv de accize sau altor formalități administrative legate de accize. Cu toate acestea, reclamanta a fost obligată să plătească accize pentru arome la intrarea lor în România. Ea a solicitat restituirea accizelor în temeiul reglementării naționale de transpunere a scutirii prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83. Restituirea a fost refuzată din motive de fond și procedurale. În primul rând, reclamanta nu cumpăraseră alcool etilic pentru producerea aromelor, ci cumpăraseră arome, care conțin alcool etilic, pentru prepararea băuturilor nealcoolice. În al doilea rând, aromele nu fuseseră transferate dintr-un antrepozit fiscal, iar reclamanta nu avea calitatea de destinatar înregistrat (în continuare, „condițiile procedurale”).

19. Reclamanta a solicitat anularea deciziilor Agenției Naționale de Administrare Fiscală din România de respingere a contestației sale și de refuz al restituirii accizelor.

⁷ Aromele sunt obținute din extracte de fructe sau plante. Întrucât aceste extracte sunt insolubile în apă, ele sunt dizolvate în alcool pentru a obține un concentrat lichid. Acest concentrat este apoi diluat cu apă în proporție de 1:1 000 pentru a produce băuturi răcoritoare.

⁸ A se vedea articolul 7 din Directiva 2008/118, reprodus la punctele 8 și 9 din prezentele concluzii. Curtea a interpretat această dispoziție în Hotărârea din 2 iunie 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punctele 46-55).

20. Pentru soluționarea acestui litigiu, instanța de trimitere a considerat necesar să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Prevederile articolului 27 alineatul (1) litera (e) din [Directiva 92/83] trebuie interpretate în sensul că intră sub incidența scutirii de la plata accizelor doar produsele de tip alcool etilic utilizate pentru producerea de arome folosite la rândul lor în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum sau beneficiază de scutirea menționată și produsele de tip alcool etilic care au fost utilizate deja pentru producerea unor asemenea arome care au fost sau urmează să fie folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum?
- 2) Prevederile articolului 27 alineatul (1) litera (e) din [Directiva 92/83], în contextul obiectivelor și al economiei generale ale directivei, trebuie interpretate în sensul că, odată ce produsele de tip alcool etilic destinate comercializării în alt stat membru au fost deja eliberate pentru consum într-un prim stat membru, fiind considerate scutite de la plata accizelor, întrucât sunt folosite pentru fabricarea de arome ce urmează a fi folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum, statul membru de destinație trebuie să le rezerve un tratament identic pe teritoriul său?
- 3) Prevederile articolului 27 alineatul (1) litera (e) și alineatul (2) litera (d) din [Directiva 92/83], precum și [principiile] efectivității și [proporționalității] trebuie interpretate în sensul că ar permite unui stat membru să impună condiții procedurale, în sensul condiționării aplicării scutirii de deținerea de către utilizator a calității de destinatar înregistrat și [de] deținerea de către vânzătorul produselor accizabile a calității de antrepozitar autorizat, deși statul membru din care sunt achiziționate aceste produse nu impune obligația deținerii calității de antrepozit fiscal pentru agentul economic care le comercializează?
- 4) Principiile proporționalității și efectivității, prin raportare la prevederile articolului 27 alineatul (1) litera (e) din [Directiva 92/83], în contextul obiectivelor și al economiei generale ale directivei, se opun negării scutirii prevăzute de aceste prevederi în cazul unui contribuabil dintr-un stat membru de destinație care a primit produse de tip alcool etilic și care s-a bazat pe împrejurarea că aceste produse au fost considerate ca fiind scutite pe baza unei interpretări oficiale a acestor dispoziții din directivă a autorităților fiscale din statul membru de origine, constantă pe o îndelungată perioadă, transpusă în legea națională și aplicată în practică, dar care s-a dovedit ulterior a fi eronată, în ipoteza în care incidența unei fraude sau a unei evaziuni a accizelor este exclusă în condițiile date?”

21. Reclamanta, Irlanda, Republica Polonă, România și Comisia Europeană au depus observații scrise.

IV. Admisibilitate

22. România contestă admisibilitatea cererii de decizie preliminară întrucât consideră că instanța de trimitere nu a furnizat Curții informațiile prevăzute la articolul 94 litera c) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție⁹.

⁹ Astfel cum sunt reflectate în Recomandările Curții de Justiție a Uniunii Europene în atenția instanțelor naționale, referitoare la efectuarea trimiterilor preliminare (JO 2012, C 338, p. 1).

23. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, procedura instituită prin articolul 267 TFUE este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale cu ajutorul căruia Curtea furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru soluționarea litigiului asupra căruia urmează să se pronunțe¹⁰.

24. Dintr-o jurisprudență constantă rezultă de asemenea că necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să îi fie utilă instanței naționale presupune definirea de către aceasta din urmă a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări. Pe de altă parte, decizia de trimitere trebuie să indice motivele exacte care au determinat instanța națională să ridice problema interpretării dreptului Uniunii și să considere necesar să adreseze Curții o întrebare preliminară¹¹.

25. Este adevărat că decizia de trimitere este departe de a fi perfectă și că există o serie de lacune și de discrepanțe în prezentarea faptelor. De exemplu, nu face nicio referire la dispozițiile relevante ale dreptului român, deși acestea figurează în observațiile scrise ale Comisiei.

26. Cu toate acestea, în opinia noastră, instanța de trimitere a expus în mod suficient de clar motivele care au determinat-o să adreseze Curții întrebări cu privire la interpretarea dreptului Uniunii. În plus, decizia de trimitere conține suficiente elemente pentru a permite Curții și persoanelor interesate care au dreptul să prezinte observații să înțeleagă suficient de clar contextul factual și juridic al litigiului principal, astfel cum reiese din numărul de participanți la procedura scrisă. Nici lipsa de claritate în ceea ce privește natura condițiilor procedurale impuse de autoritățile române nu pare să împiedice Curtea să ofere un răspuns util la a treia întrebare. În consecință, recomandăm Curții să admită prezenta cerere de decizie preliminară și să răspundă la întrebările adresate.

V. **Apreciere juridică**

A. *Cu privire la prima întrebare*

27. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 se aplică alcoolului etilic destinat producerii de arome folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum sau dacă se aplică și alcoolului etilic care a fost deja utilizat pentru a produce aceste arome¹².

28. Agenția Națională de Administrare Fiscală din România consideră că scutirea menționată se aplică numai alcoolului etilic destinat producerii de arome folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum. Pe această bază a refuzat restituirea accizelor pe care reclamanta le-a plătit la intrarea aromelor în România. România susține această

¹⁰ A se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2012, Geistbeck (C-509/10, EU:C:2012:416, punctul 47 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 20 iunie 2013, Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, punctul 26 și jurisprudența citată).

¹¹ Hotărârea din 18 aprilie 2013, Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, punctul 28 și jurisprudența citată).

¹² Prima întrebare se referă la „arome care au fost folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum”. Cu toate acestea, instanța de trimitere nu menționează că băuturile răcoritoare sunt comercializate sau transferate din Irlanda către România.

poziție. Reclamanta, Irlanda, Republica Polonă și Comisia consideră că scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 se aplică și alcoolului etilic care a fost utilizat pentru producerea aromelor.

29. Articolul 20 din Directiva 92/83 definește „alcoolul etilic” ca desemnând „toate produsele cu o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2 % vol. și sub codurile NC 2207 și 2208, chiar dacă aceste produse sunt conținute în alt produs sub alt capitol din NC”. În avizul privind dreptul irlandez se arată că alcoolul etilic încorporat în aromele în cauză se încadra, la momentul adoptării Directivei 92/83, la codul NC 2207, iar aromele în sine se încadrau la codul NC 2208¹³. Aromele intră în sfera definiției alcoolului etilic de la articolul 20 prima liniuță din Directiva 92/83 și sunt supuse la plata accizelor¹⁴.

30. În temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, produsele care intră sub incidența acestei directive sunt scutite de accize armonizate „atunci când sunt folosite pentru producerea aromelor [...]”¹⁵. Prin urmare, scopul în care este utilizat alcoolul etilic este cel care determină aplicarea scutirii¹⁶. Textul acestei dispoziții nu este însă lipsit de ambiguitate: acesta poate fi interpretat fie în sensul „atunci când sunt destinate a fi folosite pentru producerea aromelor”, fie în sensul „atunci când au fost folosite pentru producerea aromelor”¹⁷.

31. Trebuie să se recurgă, așadar, la celelalte criterii de interpretare pe care Curtea le utilizează în mod obișnuit, și anume finalitatea și contextul dispoziției analizate¹⁸.

32. Republica Polonă și Comisia subliniază că obiectivul scutirilor prevăzute la articolul 27 din Directiva 92/83 este acela de a neutraliza impactul accizelor asupra alcoolului etilic folosit ca produs intermediar care intră în compoziția altor produse comerciale sau industriale¹⁹. Acest produs este o „arom[ă] folosit[ă] în producția [...] băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % vol.”.

33. În cazul în care interpretarea avansată de România ar prevala, aceasta ar însemna că alcoolul etilic destinat producerii unor astfel de arome ar fi scutit de accize, în timp ce alcoolul etilic deja încorporat în aceste arome nu ar fi scutit. Această interpretare ar conduce la rezultatul absurd că, după ce a fost scutit de accize în etapa în care este destinat utilizării pentru producerea aromelor, odată ce alcoolul etilic a fost utilizat pentru a produce aceste arome, acesta ar fi din nou supus

¹³ Produsele încadrate la codul NC 2207 sunt: „alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic de minimum 80 % vol.; alcool etilic și alte distilate denaturate, cu orice titru”; produsele încadrate la codul NC 2208 sunt: „alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic sub 80 % vol.; distilate, rachiuri, lichioruri și alte băuturi spirtoase; preparate alcoolice compuse de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor” [Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3)].

Curtea a interpretat articolul 20 din Directiva 92/83 în Hotărârea din 12 iunie 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, punctele 34-40).

¹⁴ A se vedea punctul 6 din prezentele concluzii.

¹⁵ Din decizia de trimitere nu reiese că instanța de trimitere are îndoieli cu privire la natura produsului achiziționat de reclamantă. În niciuna dintre observațiile scrise nu se contestă faptul că produsul achiziționat de reclamantă este o aromă (ea însăși un produs cu o tărie alcoolică de peste 1,2 % în volum) folosită în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum.

¹⁶ A se vedea prin analogie Hotărârea din 9 decembrie 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 49 și jurisprudența citată).

¹⁷ Acesta este cazul și al altor versiuni lingvistice ale acestei directive, de exemplu: în germană, „zur Herstellung [...] verwendet werden”; în spaniolă, „cuando se utilicen”; în franceză, „utilisés pour la production”; în neerlandeză, „wanneer zij gebruikt worden”; în italiană, „impiegati per la produzione”; în portugheză, „sejam utilizados”.

¹⁸ „Potrivit unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție” [Hotărârea din 3 septembrie 2020, *Niki Luftfahrt* (C-530/19, EU:C:2020:635, punctul 23 și jurisprudența citată)].

¹⁹ Hotărârea din 9 decembrie 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 48 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 15 octombrie 2015, *Biovet* (C-306/14, EU:C:2015:689, punctul 21 și jurisprudența citată).

accizelor. Un asemenea rezultat nu ar avea în mod cert ca obiectiv neutralizarea impactului accizelor asupra alcoolului utilizat pentru producerea aromelor folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum.

34. O interpretare teleologică și contextuală a articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 confirmă, așadar, poziția susținută de reclamantă, de Irlanda, de Republica Polonă și de Comisie. Această poziție este susținută și de orientările fără caracter obligatoriu emise de Comitetul pentru accize al Comisiei²⁰, care a examinat în mai multe rânduri aplicarea scutirii prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e).

35. Comitetul pentru accize a propus inițial ca statele membre să acorde scutirea în cazul în care aromele au fost folosite în producția băuturilor nealcoolice, sub rezerva mecanismelor de monitorizare instituite de statele membre²¹. Circulația intracomunitară a aromelor urma să intre sub incidența dispozițiilor Directivei 92/12/CEE²².

36. Totuși, după o reflecție mai profundă Comitetul pentru accize a ținut seama de faptul că aromele sunt utilizate în principal drept concentrat pentru prepararea băuturilor răcoritoare. Întrucât nu pot fi consumate nediluate, alcoolul poate fi considerat denaturat. Aromele sunt relativ scumpe, costând mai mult decât cel mai ieftin alcool comercializat în majoritatea statelor membre. În sfârșit, purificarea aromelor pentru extragerea alcoolului etilic este costisitoare. Având în vedere aceste caracteristici, comitetul a concluzionat în mod rezonabil că acordarea scutirii la momentul producerii aromelor nu ar genera un risc de evaziune fiscală. Prin urmare, acesta a propus ca scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 să se aplice din acel moment²³.

37. În orientările adoptate în cadrul reuniunii sale din 12-14 noiembrie 2003, Comitetul pentru accize a menționat că s-a convenit aproape în unanimitate că, în scopul circulației intracomunitare a aromelor cu codurile NC 1302 1930, 2106 9020 și 3302²⁴, scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 să se aplice din momentul în care aceste produse sunt fabricate sau importate²⁵.

38. Deliberările Comitetului pentru accize susțin totodată concluzia că, în mod contrar poziției adoptate de România, scutirea se aplică alcoolului etilic care a fost utilizat pentru producerea aromelor.

²⁰ Articolul 43 alineatul (1) din Directiva 2008/118 prevede că Comisia este asistată de un comitet denumit „Comitetul pentru accize”.

²¹ A se vedea p. 3 din CED nr. 364 rev. 1 din 22 ianuarie 2003.

²² Directiva Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), astfel cum a fost modificată prin Regulamentul (CE) nr. 807/2003 al Consiliului din 14 aprilie 2003 de adaptare la Decizia 1999/468/CE a dispozițiilor privind comitetele care asistă Comisia în exercitarea atribuțiilor sale de executare prevăzute în actele Consiliului adoptate în conformitate cu procedura de consultare (unanimitate) (JO 2003, L 122, p. 36, Ediție specială, 01/vol. 4, p. 160).

²³ A se vedea p. 4 și 5 din CED nr. 364 rev. 1 din 22 ianuarie 2003.

²⁴ Codurile NC se referă la Nomenclatura combinată la data adoptării orientărilor, și anume 12-14 noiembrie 2003. Aceste coduri sunt menționate întrucât aromele prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 nu sunt corect identificate prin codurile NC. Această lipsă de acuratețe a fost considerată a fi singura sursă de risc de evaziune fiscală (a se vedea p. 4 din CED nr. 364 rev. 1 din 22 ianuarie 2003).

²⁵ A se vedea p. 1 din CED nr. 458 din 19 noiembrie 2003.

39. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la prima întrebare după cum urmează:

Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că scutirea de accize se referă atât la alcoolul etilic destinat utilizării, cât și la alcoolul etilic care a fost deja utilizat pentru producerea de arome destinate producției de băuturi nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum.

B. Cu privire la a doua întrebare

40. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care alcoolul etilic este eliberat pentru consum într-un stat membru și este considerat scutit de la plata accizelor întrucât a fost utilizat pentru producerea aromelor folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum, celelalte state membre trebuie să rezerve un tratament identic alcoolului etilic conținut în respectivele arome. Reclamanta, Irlanda și Comisia consideră că o scutire acordată de un stat membru în care este fabricat un produs trebuie recunoscută de orice stat membru către care este expediat produsul respectiv. România arată că acest lucru nu poate fi valabil în toate cazurile. Republica Polonă nu a depus observații cu privire la acest aspect.

41. Potrivit răspunsului pe care l-am propus la prima întrebare, statele membre sunt obligate să scutească de la plata accizelor alcoolul etilic care a fost deja utilizat pentru producerea aromelor destinate producției băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum.

42. În plus, în jurisprudența sa referitoare la interpretarea articolului 27 alineatul (1) litera (f) din Directiva 92/83, aplicabilă prin analogie articolului 27 alineatul (1) litera (e), Curtea subliniază că, în principiu, toate statele membre trebuie să recunoască o decizie a unui stat membru de a supune un produs accizelor sau de a-l scuti de la plata acestora. O interpretare contrară ar compromite realizarea obiectivului urmărit prin Directiva 92/83 și ar fi susceptibilă să împiedice libera circulație a mărfurilor²⁶. În opinia noastră, o astfel de interpretare ar fi contrară și principiului cooperării loiale dintre statele membre, prevăzut la articolul 4 alineatul (3) TUE.²⁷

43. Prin urmare, în cazul în care anumite arome au fost eliberate pentru consum în statul membru de producție în temeiul legislației naționale de transpunere a articolului 7 din Directiva 2008/118, iar acest stat membru a aplicat scutirea aromelor respective în temeiul legislației sale de transpunere a articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83²⁸, statul membru de destinație a respectivelor produse trebuie să le rezerve un tratament identic la sosirea pe teritoriul său, cu excepția cazului în care există motive întemeiate pentru a considera că scutirea a fost acordată în mod nelegal²⁹. În lumina răspunsului pe care îl propunem Curții la prima întrebare, nu s-a demonstrat în prezenta procedură că statul membru în care aromele au fost produse și eliberate pentru consum a aplicat în mod eronat scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83.

²⁶ Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, punctele 41 și 42).

²⁷ A se vedea de exemplu Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:12, punctul 60).

²⁸ A se vedea și punctul 36 din prezentele concluzii, care se referă la propunerea Comitetului pentru accize ca scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 să se aplice din momentul în care sunt produse aromele în cauză.

²⁹ A se vedea prin analogie Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, punctele 43 și 44 și jurisprudența citată).

44. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare după cum urmează:

Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că, odată ce alcoolul etilic a fost eliberat pentru consum într-un stat membru, iar acest stat membru a aplicat în mod corect scutirea de la plata accizelor în temeiul acestei dispoziții, statul membru de destinație trebuie să îi rezerve un tratament identic pe teritoriul său.

C. Cu privire la a treia întrebare

45. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 27 alineatul (1) litera (e) și articolul 27 alineatul (2) litera (d) din Directiva 92/83, precum și principiile efectivității și proporționalității permit unui stat membru să impună condiții procedurale unui comerciant de produse accizabile care a beneficiat de o scutire de la plata accizelor în statul membru în care produsele respective au fost fabricate și eliberate pentru consum.

46. Reclamanta explică faptul că, în contextul achizițiilor în interiorul Uniunii, legislația română impune ca, pentru a beneficia de o scutire în temeiul articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, aromele să fie transferate de la un antrepozit autorizat către un operator înregistrat sau un destinatar înregistrat. Întrucât a achiziționat aromele de la o societate irlandeză, care le-a vândut după ce au fost eliberate pentru consum în conformitate cu dreptul irlandez, reclamanta afirmă că nu este în măsură să îndeplinească aceste condiții. Din facturile relevante nu reieșea că au fost plătite accize pentru produse și nici nu indicau faptul că acestora li se aplica un regim suspensiv de accize. Din avizul privind dreptul irlandez reiese că societatea irlandeză de la care reclamanta a achiziționat aromele nu era supusă niciunei obligații, în temeiul dreptului irlandez sau al dreptului Uniunii, de a fi antrepozitar autorizat întrucât nu deținea, nu prelucra, nu producea sau nu expedia produse accizabile.

47. Irlanda consideră că, în împrejurările prezentate în decizia de trimitere, comercianților nu li se poate impune nicio condiție procedurală. Potrivit Comisiei, nu pot fi impuse condiții procedurale decât în împrejurările permise de jurisprudența Curții. Republica Polonă și România consideră că condițiile procedurale în cauză sunt permise și justificate întrucât au obiectivul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirii și de a preveni orice evaziune, evitare sau abuz. Mai precis, România consideră că, în cazul în care s-ar permite ca aromele să circule în afara regimului suspensiv de accize³⁰, ar exista riscul ca acestea să fie transformate în băuturi alcoolice destinate consumului, pentru care nu ar fi plătite accize.

48. Primele două întrebări vizează interpretarea numai a articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83. Întrucât decizia de trimitere nu mai face referire nici la articolul 27 alineatul (2) litera (d), nici la legislația națională de transpunere a acestei dispoziții și nici la împrejurările în care această dispoziție s-ar putea aplica litigiului principal, considerăm că la a treia întrebare preliminară se poate răspunde numai în raport cu articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83.

49. Articolul 27 alineatul (1) coroborat cu al douăzeci și doilea considerent al Directivei 92/83 prevede că statele membre stabilesc condițiile în scopul asigurării aplicării corecte și directe a scutirilor prevăzute de această dispoziție și al prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz.

³⁰ România se referă la articolele 17-20 din capitolul IV din Directiva 2008/118, care privesc circulația produselor accizabile în regim suspensiv de accize.

Condițiile stabilite de statele membre în temeiul acestei competențe nu pot depăși ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului prevăzut de această dispoziție³¹. În împrejurările aflate la originea litigiului cu care este sesizată instanța de trimitere, se pare că exercitarea acestei competențe se limitează la verificarea faptului că aromele sunt utilizate efectiv în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum.

50. În plus, în exercitarea competenței lor de a stabili condițiile scutirii de la plata accizelor prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii. Acestea includ printre altele principiile proporționalității și efectivității³².

51. Principiul proporționalității impune să se examineze dacă condițiile procedurale depășesc limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite în mod legitim de articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83. Atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare, iar inconveniente cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate³³.

52. Principiul efectivității impune ca normele procedurale naționale să nu facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de dreptul Uniunii³⁴.

53. Instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului principal și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească definitivă are competența de a stabili dacă normele pe care autoritățile fiscale române intenționează să le aplice îndeplinesc cerințele descrise la punctele 50-52 din prezentele concluzii. Următoarele considerații pot fi utile instanței de trimitere în îndeplinirea acestei sarcini.

54. În ceea ce privește obiectivul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirii și de a preveni orice evaziune, evitare sau abuz, trebuie să se țină seama de următoarele împrejurări: (i) aromele au fost eliberate pentru consum în statul membru în care au fost produse; (ii) același stat membru a aplicat în mod corect scutirea în privința aromelor; (iii) Comitetul pentru accize a considerat că acordarea scutirii la momentul producerii aromelor nu genera un risc de evaziune fiscală³⁵ și (iv) nu există nicio indicație potrivit căreia reclamanta ar fi încercat să obțină beneficiul scutirii în mod fraudulos.

55. În ceea ce privește aplicarea principiilor proporționalității și efectivității, instanța de trimitere ar trebui să ia în considerare afirmația reclamantei potrivit căreia ea nu este în măsură să respecte condițiile procedurale întrucât aromele au fost atât produse, cât și puse în liberă circulație în statul membru care a acordat scutirea.

56. În împrejurările cauzei pendinte în fața instanței de trimitere se pare că aplicarea condițiilor procedurale asupra cărora autoritățile române insistă este foarte probabil să conducă la privarea în mod nelegal a reclamantei de dreptul său de a beneficia de o scutire de la plata accizelor acordată în mod corect de un alt stat membru. În acest context, instanța de trimitere ar trebui să țină seama de jurisprudența Curții potrivit căreia nerespectarea unor condiții pur formale,

³¹ A se vedea Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 51).

³² A se vedea prin analogie Hotărârea din 13 iulie 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, punctul 45 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 7 noiembrie 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punctul 56 și jurisprudența citată).

³³ A se vedea Hotărârea din 9 martie 2010, ERG și alții (C-379/08 și C-380/08, EU:C:2010:127, punctul 86 și jurisprudența citată).

³⁴ A se vedea Hotărârea din 18 octombrie 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, punctele 23 și 25 și jurisprudența citată).

³⁵ A se vedea considerațiile menționate la punctul 36 din prezentele concluzii.

necesare pentru a asigura îndeplinirea cerințelor de fond referitoare la utilizarea efectivă a produselor în cauză, nu poate repune în discuție dreptul reclamantei de a beneficia de scutirea obligatorie prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83³⁶.

57. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la a treia întrebare după cum urmează:

Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, precum și principiile efectivității și proporționalității permit unui stat membru să impună condiții procedurale unui comerciant de produse accizabile care a beneficiat de o scutire de la plata accizelor în statul membru în care respectivele produse au fost fabricate și eliberate pentru consum numai în cazul în care aceste condiții procedurale sunt strict necesare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirii în cauză și pentru a preveni orice evaziune, evitare sau abuz. Atunci când impun astfel de condiții procedurale, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului Uniunii, inclusiv principiile proporționalității și efectivității.

D. Cu privire la a patra întrebare

58. A patra întrebare pare să se întemeieze pe ipoteza că statul membru în care sunt produse aromele a aplicat în mod incorect scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83. În cazul în care Curtea răspunde la prima întrebare adresată de instanța de trimitere în modul propus în prezentele concluzii, a patra întrebare s-ar întemeia pe o ipoteză eronată, astfel încât nu necesită un răspuns.

VI. Concluzie

59. Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Tribunalul București (România) după cum urmează:

- 1) Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice trebuie interpretat în sensul că intră sub incidența scutirii de la plata accizelor atât alcoolul etilic destinat utilizării, cât și alcoolul etilic care a fost deja utilizat pentru producerea de arome destinate producției de băuturi nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum.
- 2) Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că, odată ce alcoolul etilic a fost eliberat pentru consum într-un stat membru, iar statul membru respectiv a aplicat în mod corect scutirea de la plata accizelor în temeiul acestei dispoziții, statul membru de destinație trebuie să îi rezerve un tratament identic pe teritoriul său.
- 3) Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, precum și principiile efectivității și proporționalității permit unui stat membru să impună condiții procedurale unui comerciant de produse accizabile care a beneficiat de o scutire de la plata accizelor în statul membru în care respectivele produse au fost fabricate și eliberate pentru consum numai în cazul în care aceste condiții procedurale sunt strict necesare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a

³⁶ A se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 31), Hotărârea din 13 iulie 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, punctul 46 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 7 noiembrie 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, punctul 59 și jurisprudența citată).

scutirii în cauză și pentru a preveni orice evaziune, evitare sau abuz. Atunci când impun astfel de condiții procedurale, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului Uniunii, inclusiv principiile proporționalității și efectivității.