



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

22 decembrie 2022\*

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Directiva 92/83/CEE – Armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice – Accize – Alcool etilic – Scutiri – Articolul 27 alineatul (1) litera (e) – Producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum – Domeniu de aplicare – Principiile proporționalității și efectivității”

În cauza C-332/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul București (România), prin decizia din 9 decembrie 2020, primită de Curte la 27 mai 2021, în procedura

**Quadrant Amroq Beverages SRL**

împotriva

**Agenciei Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,**

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul D. Gratsias, președinte de cameră, și domnii M. Ileșič (raportor) și I. Jarukaitis, judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Quadrant Amroq Beverages SRL, de D.-D. Dascălu, avocat;
- pentru guvernul român, de E. Gane și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de M. Browne, A. Joyce și M. Tierney, în calitate de agenți;

\* Limba de procedură: română.

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
  - pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și C. Perrin, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 iulie 2022,  
pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 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 (JO 1992, L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Quadrant Amroq Beverages SRL, pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Marilor Contribuabili (România, denumită în continuare „autoritatea fiscală competentă”), pe de altă parte, în legătură cu rambursarea accizelor pe care această societate le-a plătit pentru alcoolul etilic.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva 92/83*

- 3 Al douăzeci și doilea considerent al Directivei 92/83 enunță:  
„întrucât statele membre nu trebuie private de mijloacele de combatere a oricărei evaziuni, eludări sau abuz ce poate apărea în domeniul scutirii de accize”.
- 4 Articolul 19 alineatul (1) din această directivă prevede:  
„Statele membre aplică o acciză la alcoolul etilic în conformitate cu prezenta directivă.”
- 5 Articolul 20 prima liniuță din directiva menționată dispune:  
„În sensul prezentei directive, termenul «alcool etilic» se referă la:  
– 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 [Nomenclatura combinată, care figurează în anexa I la 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), astfel cum a fost modificată prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2015/1754 al Comisiei din 6 octombrie 2015 (JO 2015, L 285, p. 1) (denumită în continuare «NC»)]”.

6 Articolul 27 alineatul (1) litera (e) și alineatul (2) litera (d) din aceeași directivă are următorul cuprins:

„(1) 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) Statele membre pot aplica scutiri de accize armonizate la produsele care intră sub incidența prezentei directive, în condițiile pe care le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte a respectivelor scutiri și al prevenirii oricărei evaziuni, evitări sau abuz când sunt utilizate:

[...]

(d) în procesele de prelucrare, cu condiția ca produsul final să nu conțină alcool”.

#### *Directiva 92/12/CEE*

7 Articolul 24 din Directiva 92/12/CEE a 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 (JO 2003, L 122, p. 36, Ediție specială, 01/vol. 4, p. 160), prevedea:

„(1) Comisia [Europeană] este asistată de un comitet denumit «Comitetul pentru accize».

[...]

(4) Pe lângă măsurile menționate în alineatul (2), Comitetul analizează aspectele propuse de președintele său, fie la inițiativa acestuia, fie la cererea reprezentantului unui stat membru, cu privire la aplicarea dispozițiilor comunitare referitoare la accize.

[...]”

#### *Directiva 2008/118/CE*

8 Considerentul (2) al Directivei 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12 (JO 2009, L 9, p. 12) enunță:

„Condițiile privind perceperea accizelor pentru produsele reglementate de Directiva [92/12], denumite în continuare «produse accizabile», trebuie să rămână armonizate, pentru a se garanta buna funcționare a pieței interne.”

9 Articolul 1 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2008/118 prevede:

„Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, [asupra] consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

[...]

(b) alcoolul și băuturile alcoolice reglementate de [Directiva 92/83] și [Directiva 92/84/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea ratelor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO 1992, L 316, p. 29, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 159)].”

10 Potrivit articolului 4 punctele 1 și 9 din Directiva 2008/118:

„În sensul prezentei directive și al dispozițiilor sale de punere în aplicare, se aplică următoarele definiții:

1. «antrepozitar autorizat» înseamnă o persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente dintr-un stat membru să producă, să transforme, să dețină, să primească sau să expedieze produse accizabile în cadrul activității sale, în regim suspensiv de accize în cadrul unui antrepozit fiscal;

[...]

9. «destinatar înregistrat» înseamnă o persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente din statul membru de destinație, în condițiile stabilite de autoritățile în cauză și în cadrul activității sale, să primească produse accizabile care se deplasează în regim suspensiv de accize dintr-un alt stat membru”.

11 Articolul 7 alineatele (1) și (2) din această directivă prevede:

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

(2) În sensul prezentei directive, «eliberare pentru consum» are unul dintre următoarele înțelesuri:

(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.”

NC

- 12 Capitolul 22 din NC cuprinde pozițiile 2207 și 2208, care au următorul cuprins:

Cod NC	Denumirea mărfurilor
[...]	[...]
2207	Alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic de minimum 80 % vol.; alcool etilic și alte distilate denaturate, cu orice titru
[...]	[...]
2208	Alcool etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic sub 80 % vol.; distilate, rachiuri, lichioruri și alte băuturi spirtoase

- 13 Capitolul 33 din NC cuprinde următoarea poziție:

Cod NC	Denumirea mărfurilor
[...]	[...]
3302	Amestecuri de substanțe odoriferante și amestecuri (inclusiv soluțiile alcoolice) pe baza uneia sau mai multor substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate ca materii prime pentru industrie; alte preparate pe bază de substanțe odoriferante, de tipul celor utilizate pentru fabricarea băuturilor
[...]	[...]

*Orientările adoptate în cadrul reuniunii din 12, 13 și 14 noiembrie 2003*

- 14 Potrivit punctului 1 din documentul Comitetului pentru accize intitulat „Orientările adoptate în cadrul reuniunii din 12, 13 și 14 noiembrie 2003” (documentul CED nr. 458 din 19 noiembrie 2003), „[d]elegațiile acceptă aproape în unanimitate că scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva [92/83] se aplică din momentul producerii sau al importului aromelor încadrate la codurile NC 1302 1930, 2106 9020 și 3302, în versiunea în vigoare la data adoptării prezentelor orientări”.

***Dreptul român***

- 15 Articolul 206<sup>58</sup> alineatul (1) litera e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumită în continuare „Codul fiscal din 2003”), în vigoare până la 31 decembrie 2015, prevedea:

„Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice prevăzute la articolul 206<sup>2</sup> 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”.
- 16 Textul acestei dispoziții a fost preluat la articolul 397 alineatul (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal din 8 septembrie 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, denumită în continuare „Codul fiscal din 2015”), intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016.
- 17 Normele metodologice de aplicare a articolului 206<sup>58</sup> din Codul fiscal din 2003 enunțau:
- „[...]”
- (13) În toate situațiile prevăzute la articolul 206<sup>58</sup> alineatul (1) din Codul fiscal [din 2003], 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 206<sup>58</sup> alineatul (1) literele b)-i) din Codul fiscal [din 2003], trebuie să dețină și calitatea de destinatar înregistrat.
- [...]
- (16) Scutirea se acordă direct:
- a) în situațiile prevăzute la articolul 206<sup>58</sup> alineatul (1) literele d), f), g) și h) din Codul fiscal [din 2003];
- b) în situațiile prevăzute la articolul 206<sup>58</sup> alineatul (1) literele a), b), c) și e) din Codul fiscal [din 2003], 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 206<sup>58</sup> alineatul (1) literele a), b), c), e) și i) din Codul fiscal [din 2003], 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.”

18 Normele metodologice de aplicare a articolului 397 din Codul fiscal din 2015 prevăd:

„[...]

81. (1) În situațiile de scutire directă, pentru produsele prevăzute la articolul 397 alineatul (1) din Codul fiscal [din 2015], 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 [din 2015], 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 [din 2015], 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 [din 2015], 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 [din 2015];
  - b) în situația prevăzută la articolul 397 alineatul (1) litera b) din Codul fiscal [din 2015], numai pentru producția de alcool sanitar;
  - c) în situațiile prevăzute la articolul 397 alineatul (1) literele a), c) și e) din Codul fiscal [din 2015].
- (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.”

### ***Dreptul irlandez***

- 19 Articolul 77 litera (a) punctul (iii) din Finance Act 2003 (Legea finanțelor din 2003) transpune în ordinea juridică irlandeză articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83. Acesta prevede următoarele:

„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 [(administrația fiscală, Irlanda)], se acordă scutire de impozitul pe produse alcoolice pentru orice asemenea produse în cazul cărora se demonstrează în mod convingător pentru Commissioners [(administrația fiscală)]:

(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”.

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 20 Concentrate Manufacturing Company Ireland Ltd (denumită în continuare „CMCI”) este o filială irlandeză a PepsiCo, o societate multinațională care produce alimente și băuturi. CMCI utilizează 100 % alcool etilic nedenaturat, care se încadrează la poziția 2207 din NC, pentru fabricarea aromelor, care se încadrează la poziția 3302 din NC. Aceste arome au o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2 % și sunt folosite în producția băuturilor nealcoolice.
- 21 CMCI produce aromele menționate în Irlanda și le vinde unei alte filiale irlandeze a PepsiCo, Pepsi Cola International Cork (denumită în continuare „Pepsi Irlanda”). Această din urmă societate a vândut arome reclamantei din litigiul principal, care le utilizează pentru a fabrica băuturi răcoritoare în România. Aromele în cauză sunt livrate direct de CMCI reclamantei din litigiul principal.
- 22 Aceasta din urmă nu are calitatea de destinatar înregistrat, iar Pepsi Irlanda nu o are pe aceea de antrepozitar autorizat. În schimb, CMCI este un antrepozitar autorizat.
- 23 Între anul 2011 și anul 2014, precum și între luna ianuarie și luna august 2016, reclamanta din litigiul principal a plătit 3 702 961 de lei românești (RON) (aproximativ 752 787 de euro) cu titlu de accize la aromele în discuție în litigiul principal. În luna septembrie 2016, ea a solicitat rambursarea acestei sume.
- 24 Autoritatea fiscală competentă a respins această cerere pentru motivul că articolul 206<sup>58</sup> din Codul fiscal din 2003, devenit articolul 397 din Codul fiscal din 2015, prevede scutirea de accize numai pentru alcoolul etilic și alte produse alcoolice utilizate pentru producerea de arome alimentare destinate preparării de alimente sau băuturi nealcoolice ce au o concentrație ce nu depășește 1,2 % în volum. Această autoritate apreciază că, în măsura în care reclamanta din litigiul principal produce băuturi nealcoolice pe bază de arome alimentare care conțin alcool, această scutire nu este aplicabilă.
- 25 În plus, potrivit autorității menționate, scutirea respectivă nu poate fi acordată din moment ce reclamanta din litigiul principal nu are calitatea de destinatar înregistrat, iar Pepsi Irlanda nu o are pe aceea de antrepozitar autorizat.



- 26 În conformitate cu legislația fiscală irlandeză, alcoolul utilizat pentru producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare sau a băuturilor de sub 1,2 % în volum beneficiază de scutirea prevăzută la articolul 77 litera (a) punctul (iii) din Legea finanțelor din 2003, care transpune articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 în ordinea juridică irlandeză. Această scutire se aplică alcoolului etilic utilizat nu numai cu ocazia producerii acestor arome, ci și cu ocazia tuturor vânzărilor ulterioare.
- 27 Autoritatea fiscală competentă consideră însă că aromele menționate trebuie să fie supuse accizelor.
- 28 După ce autoritatea fiscală competentă a respins, printr-o decizie din 22 iunie 2017, o contestație fiscală din 28 decembrie 2016 formulată de reclamanta din litigiul principal, aceasta din urmă a introdus o acțiune împotriva deciziei respective la instanța de trimitere, Tribunalul București (România). Această instanță ridică problema interpretării articolului 27 alineatul (1) litera (e) și alineatul (2) litera (d) din Directiva 92/83.
- 29 În aceste condiții, Tribunalul București (România) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Prevederile articolului 27 alineatul (1) litera (e) din [Directiva 92/92] 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 pentru producerea băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică ce nu depășește 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 utilizate pentru producerea băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică ce nu depășește 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 în consum într-un prim stat membru, fiind considerate scutite de la plata accizelor, întrucât sunt folosite pentru fabricarea de arome ce urmează a fi utilizate pentru producerea băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică ce nu depășește 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 de timp, 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?”

### **Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară**

- 30 Guvernul român contestă admisibilitatea cererii de decizie preliminară pentru motivul că instanța de trimitere nu a furnizat Curții informațiile prevăzute la articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții.
- 31 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, procedura instituită la articolul 267 TFUE este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale cu ajutorul căruia Curtea le furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru soluționarea litigiului asupra căruia urmează să se pronunțe (Hotărârea din 20 iunie 2013, *Impacto Azul*, C-186/12, EU:C:2013:412, punctul 26 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 1 august 2022, *Vyriausioji tarnybinės etikos komisija*, C-184/20, EU:C:2022:601, punctul 47 și jurisprudența citată).
- 32 Trebuie amintit în această privință că, în cadrul acestei proceduri, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului principal și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile fiecărei cauze, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este în principiu obligată să se pronunțe. Rezultă că întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de relevanță. Respingerea de către Curte a unei cereri formulate de o instanță națională este astfel posibilă numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea din 3 iunie 2021, *BalevBio*, C-76/20, EU:C:2021:441, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 33 Rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă că necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să îi fie utilă instanței naționale impune 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. În plus, 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 preliminară (Hotărârea din 1 august 2022, *Roma Multiservizi și Rekeep*, C-332/20, EU:C:2022:610, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 34 În speță, deși decizia de trimitere conține unele lacune, Curtea consideră că instanța de trimitere a expus în mod suficient de clar motivele care au determinat-o să ridice problema interpretării anumitor dispoziții și a anumitor principii ale dreptului Uniunii. În plus, informațiile cuprinse în decizia de trimitere au permis guvernelor statelor membre, precum și celorlalte persoane interesate să prezinte observații.
- 35 Rezultă că cererea de decizie preliminară este admisibilă.

## Cu privire la întrebările preliminare

### *Cu privire la prima întrebare*

- 36 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că atât alcoolul etilic care este utilizat pentru producerea aromelor folosite la rândul lor pentru prepararea băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum, cât și alcoolul etilic care a fost deja utilizat pentru producerea unor asemenea arome intră sub incidența scutirii prevăzute la această dispoziție.
- 37 Directiva 92/83, care efectuează o armonizare a structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, prevede la articolul 27 alineatul (1) litera (e) că statele membre scutesc de accize produsele care intră sub incidența directivei în discuție după îndeplinirea condițiilor stabilite de acestea în scopul asigurării aplicării corecte și directe a respectivelor scutiri și al prevenirii oricăror fraude, evaziuni sau abuzuri, atunci când sunt folosite pentru producerea aromelor folosite în producția produselor alimentare și a băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum.
- 38 Potrivit articolului 20 prima liniuță din directiva menționată, noțiunea de „alcool etilic” vizează printre altele „toate produsele cu o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2 % [în volum] și sub [pozițiile] 2207 și 2208 [din NC], chiar dacă aceste produse sunt conținute în alt produs sub alt capitol din NC”.
- 39 Pe de altă parte, trebuie arătat că din însuși modul de redactare a articolului 27 din Directiva 92/83 reiese că numai produsele care intră în domeniul de aplicare al acestei directive pot beneficia de o scutire în temeiul respectivului articol 27. În schimb, este lipsit de relevanță faptul că aceste produse fac parte dintr-o marfă care, ca atare, nu intră în domeniul de aplicare al directivei menționate [Hotărârea din 7 aprilie 2022, Y GmbH (Oleorășină de vanilie), C-668/20, EU:C:2022:270, punctul 65 și jurisprudența citată].
- 40 Rezultă că orice produs încadrat la pozițiile 2207 și 2208 din NC și cu o tărie alcoolică reală de peste 1,2 % în volum este vizat de noțiunea de „alcool etilic”, în sensul articolului 20 prima liniuță din Directiva 92/83, chiar dacă face parte dintr-o aromă încadrată la poziția 3302 din NC. Prin urmare, în temeiul articolului 19 alineatul (1) din această directivă, un asemenea produs ar trebui în principiu să fie supus accizelor armonizate prevăzute de directiva menționată, sub rezerva însă a scutirilor prevăzute la articolul 27 alineatul (1) din aceeași directivă.
- 41 În această privință, după cum a arătat de asemenea în esență domnul avocat general la punctul 30 din concluzii, modul de redactare a articolului 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 nu este însă lipsit de ambiguitate.
- 42 Totuși, potrivit unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții a dreptului 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 8 septembrie 2022, Ministerstvo životního prostředí (Papagali Ara Hiacint), C-659/20, EU:C:2022:642, punctul 37 și jurisprudența citată].
- 43 În aceste condiții, trebuie analizat contextul în care se înscrie articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, precum și obiectivele urmărite de aceasta din urmă.

- 44 Reiese din jurisprudență că elementul care determină scutirea prevăzută de această dispoziție este utilizarea finală a alcoolului etilic (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 49).
- 45 În speță, această utilizare finală constă, pe de o parte, în producerea de arome care conțin ele însele alcool etilic și, pe de altă parte, în producerea de băuturi nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum.
- 46 În acest context, trebuie amintit de asemenea că Curtea a statuat deja, pe de o parte, că aplicarea scutirii în cazul produselor prevăzute la articolul 27 alineatul (1) din Directiva 92/83 constituie principiul, iar refuzul aplicării unei astfel de scutiri reprezintă excepția și, pe de altă parte, că posibilitatea acordată statelor membre prin această dispoziție de a stabili condiții care au drept obiectiv „asigur[area] aplicării corecte a respectivelor scutiri și [prevenirea] oricărei evaziuni, evitări sau abuz” nu poate repune în discuție caracterul necondiționat al obligației de scutire prevăzute de dispoziția menționată (Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 47 Obiectivul urmărit de scutirile prevăzute de Directiva 92/83 este în special acela de a neutraliza impactul accizelor asupra alcoolului folosit ca produs intermediar care intră în compoziția altor produse comerciale sau industriale (Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 48, și Hotărârea din 15 octombrie 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, punctul 21).
- 48 În acest sens, punctul 1 din documentul Comitetului pentru accize intitulat „Orientările adoptate în cadrul reuniunii din 12, 13 și 14 noiembrie 2003” arată de altfel că delegațiile statelor membre acceptă aproape în unanimitate că scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 se aplică din momentul producerii sau al importului aromelor care se încadrează, printre altele, la poziția 3302 din NC.
- 49 După cum a arătat domnul avocat general la punctul 33 din concluzii, dacă ar prevala interpretarea susținută de autoritatea fiscală competentă, rezumată la punctul 24 din prezenta hotărâre, aceasta ar însemna că alcoolul etilic folosit pentru producerea unor asemenea arome ar fi scutit de accize, în timp ce alcoolul etilic deja încorporat în aromele respective nu ar fi scutit. Această interpretare ar conduce la rezultatul incoerent că alcoolul etilic care era scutit de accize în stadiul în care era folosit pentru producerea aromelor ar fi din nou supus accizelor după ce a fost utilizat pentru a produce aceleași arome. Un asemenea rezultat nu ar permite atingerea obiectivului de neutralizare a impactului accizelor asupra alcoolului utilizat pentru producerea aromelor folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum.
- 50 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că atât alcoolul etilic care este utilizat pentru producerea aromelor folosite la rândul lor pentru prepararea băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum, cât și alcoolul etilic care a fost deja utilizat pentru producerea unor asemenea arome intră sub incidența scutirii prevăzute de această dispoziție.

### *Cu privire la a doua întrebare*

- 51 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că, atunci când alcoolul etilic eliberat pentru consum într-un stat membru în care este scutit de accize, pentru motivul că a fost utilizat pentru producerea aromelor folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum, este comercializat ulterior într-un alt stat membru, acesta din urmă este obligat să rezerve un tratament identic respectivului alcool etilic.
- 52 Curtea a statuat deja că aplicarea uniformă a dispozițiilor Directivei 92/83 implică faptul că supunerea sau nesupunerea unui produs accizelor ori scutirea unui produs într-un stat membru trebuie în principiu să fie recunoscută de celelalte state membre (Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 41).
- 53 O interpretare contrară ar compromite realizarea obiectivului urmărit prin această directivă și ar fi susceptibilă să împiedice libera circulație a mărfurilor (Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, punctul 42).
- 54 Un stat membru nu poate fi însă privat de posibilitatea, recunoscută de al douăzeci și doilea considerent și de articolul 27 din această directivă, de a adopta măsuri care urmăresc prevenirea oricăror fraude, evaziuni sau abuzuri ce pot apărea în domeniul scutirii de accize, precum și asigurarea aplicării corecte și directe a acestora din urmă (Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 43).
- 55 Cu toate acestea, adoptarea unor asemenea măsuri trebuie să se întemeieze pe elemente concrete, obiective și verificabile (Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 44).
- 56 Din considerațiile care precedă rezultă că, în măsura în care, așa cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, aromele în discuție în litigiul principal au fost eliberate pentru consum, în sensul Directivei 2008/118, în statul membru în care au fost produse, și anume Irlanda, și acest stat membru a aplicat aromelor respective scutirea prevăzută la articolul 77 litera (a) punctul (iii) din Legea finanțelor din 2003, care transpune articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, statul membru de destinație al aromelor menționate era obligat să le rezerve acestora un tratament identic din momentul ajungerii lor pe teritoriul său, cu excepția cazului în care existau motive care justificau constatarea unei aplicări eronate a acestei scutiri sau a eventualei existențe a unei fraude, a unei evaziuni sau a unui abuz.
- 57 Or, pe de o parte, rezultă din răspunsul la prima întrebare că aplicarea de către Irlanda a scutirii menționate în cazul aromelor în discuție în litigiul principal era corectă. Pe de altă parte, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, din dosarul de care dispune Curtea nu reiese că refuzul autorității fiscale competente de a aplica acestor arome aceeași scutire era justificat de existența unor indicii de fraudă, de evaziune sau de abuz.
- 58 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că, atunci când alcoolul etilic eliberat pentru consum într-un stat membru în care este scutit de accize, pentru motivul că a fost utilizat pentru producerea aromelor folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum, este comercializat ulterior într-un alt stat membru,

acesta din urmă este obligat să rezerve respectivului alcool etilic un tratament identic pe teritoriul său dacă primul stat membru a aplicat corect scutirea prevăzută la această dispoziție și nu există indicii de fraudă, de evaziune sau de abuz.

### *Cu privire la a treia întrebare*

- 59 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că, deși instanța de trimitere a vizat în cadrul celei de a treia întrebări articolul 27 alineatul (2) litera (d) din Directiva 92/83, ea nu a făcut referire în cererea sa de decizie preliminară nici la o eventuală legislație națională care pune în aplicare această dispoziție, nici la eventuale împrejurări susceptibile să justifice relevanța dispoziției menționate pentru soluționarea litigiului principal.
- 60 În aceste condiții, este necesar să se considere că, prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care supune acordarea beneficiului scutirii prevăzute de această dispoziție, în favoarea unui operator economic care comercializează pe teritoriul său produse achiziționate de la un vânzător situat pe teritoriul unui alt stat membru, în care au fost fabricate, eliberate pentru consum și scutite de accize în conformitate cu această dispoziție, condițiilor ca operatorul respectiv să aibă calitatea de destinatar înregistrat și ca vânzătorul menționat să o aibă pe aceea de antrepozitar autorizat.
- 61 În această privință trebuie amintit că articolul 27 alineatul (1) din Directiva 92/83 prevede că statele membre pot stabili condiții având ca obiectiv asigurarea aplicării corecte și directe a scutirilor prevăzute de această dispoziție, precum și prevenirea oricăror fraude, evaziuni sau abuzuri. Or, după cum s-a amintit la punctul 46 din prezenta hotărâre, Curtea a statuat deja că această posibilitate recunoscută statelor membre nu poate repune în discuție caracterul necondiționat al obligației de scutire prevăzute de dispoziția menționată (Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 62 Rezultă că, în cadrul exercitării posibilității respective, revine statului membru în cauză sarcina de a invoca elemente concrete, obiective și verificabile care să dovedească existența unui risc serios de fraudă, de evaziune sau de abuz, iar condițiile stabilite de acest stat membru în temeiul posibilității care îi este astfel recunoscută nu pot depăși ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului menționat (Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 52 și jurisprudența citată).
- 63 În consecință, statele membre nu pot să supună aplicarea scutirii prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 respectării unor condiții cu privire la care nu se dovedește, în temeiul unor elemente concrete, obiective și verificabile, că sunt necesare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a acestei scutiri, precum și pentru a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 decembrie 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punctul 53).
- 64 Or, din elementele de care dispune Curtea pare să reiasă că respectivele condiții prevăzute de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, și anume ca operatorul economic care comercializează pe teritoriul statului membru în cauză produse achiziționate de la un vânzător situat pe teritoriul unui alt stat membru să aibă calitatea de destinatar înregistrat și ca acest

vânzător să o aibă pe aceea de antrepozitar autorizat, nu sunt necesare nici pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirii prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83, nici pentru a preveni fraudă, evaziunea sau abuzurile.

- 65 Este adevărat că guvernul român a arătat în observațiile sale scrise că, dacă aromele în discuție în litigiul principal ar fi autorizate să circule în afara unui regim suspensiv de accize, ar exista un risc ca acestea să fie transformate în băuturi alcoolice destinate consumului pentru care nu ar fi achitate accizele.
- 66 Cu toate acestea, trebuie amintit, asemenea domnului avocat general la punctul 36 din concluzii, că, așa cum reiese din documentul CED nr. 364 rev 1 din 22 ianuarie 2003, Comitetul pentru accize a considerat că aromele sunt în principal utilizate drept concentrate pentru prepararea băuturilor răcoritoare, că sunt relativ scumpe, întrucât costă mai mult decât alcoolul cel mai ieftin de pe piață în majoritatea statelor membre, și, în sfârșit, că este costisitor să se distileze arome în scopul extragerii alcoolului etilic. Având în vedere aceste caracteristici, Comitetul pentru accize a concluzionat că acordarea scutirii prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 la momentul fabricării aromelor nu ar fi de natură să genereze un risc de fraudă.
- 67 Aceste considerații sunt de natură să genereze îndoieli serioase cu privire la existența riscului de transformare a aromelor în băuturi alcoolice destinate consumului, evocat de guvernul român, precum și cu privire la necesitatea condițiilor prevăzute de reglementarea în discuție în litigiul principal pentru a asigura aplicarea corectă și directă a acestei scutiri și pentru a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul.
- 68 Revine însă instanței de trimitere, care este sesizată cu soluționarea litigiului principal și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, sarcina de a verifica, în temeiul elementelor concrete, obiective și verificabile de care dispune, dacă condițiile pe care reglementarea română le impune pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 sunt necesare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a acestei scutiri, precum și pentru a preveni fraudă, evaziunea sau abuzul.
- 69 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care supune acordarea beneficiului scutirii prevăzute de această dispoziție, în favoarea unui operator economic care comercializează pe teritoriul său produse achiziționate de la un vânzător situat pe teritoriul unui alt stat membru, în care au fost fabricate, eliberate pentru consum și scutite de accize în conformitate cu dispoziția menționată, condițiilor ca acest operator să aibă calitatea de destinatar înregistrat și ca acest vânzător să o aibă pe aceea de antrepozitar autorizat, cu excepția cazului în care rezultă din elemente concrete, obiective și verificabile că respectivele condiții sunt necesare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a acestei scutiri, precum și pentru a preveni orice fraudă, evaziune sau abuz.

### *Cu privire la a patra întrebare*

- 70 A patra întrebare vizează ipoteza în care un stat membru a aplicat în mod incorect scutirea prevăzută la articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83.

- 71 Or, din răspunsul dat la prima întrebare reiese că, în speță, Irlanda a aplicat corect această scutire aromelor în discuție în litigiul principal. În aceste condiții, nu este necesar să se răspundă la a patra întrebare.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 72 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații în fața Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

- 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**

**atât alcoolul etilic care este utilizat pentru producerea aromelor folosite la rândul lor pentru prepararea băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum, cât și alcoolul etilic care a fost deja utilizat pentru producerea unor asemenea arome intră sub incidența scutirii prevăzute de această dispoziție.**

- 2) Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83**

**trebuie interpretat în sensul că,**

**atunci când alcoolul etilic eliberat pentru consum într-un stat membru în care este scutit de accize, pentru motivul că a fost utilizat pentru producerea aromelor folosite în producția băuturilor nealcoolice cu o tărie alcoolică de sub 1,2 % în volum, este comercializat ulterior într-un alt stat membru, acesta din urmă este obligat să rezerve respectivului alcool etilic un tratament identic pe teritoriul său dacă primul stat membru a aplicat corect scutirea prevăzută la această dispoziție și nu există indicii de fraudă, de evaziune sau de abuz.**

- 3) Articolul 27 alineatul (1) litera (e) din Directiva 92/83**

**trebuie interpretat în sensul că**

**se opune unei reglementări a unui stat membru care supune acordarea beneficiului scutirii prevăzute de această dispoziție, în favoarea unui operator economic care comercializează pe teritoriul său produse achiziționate de la un vânzător situat pe teritoriul unui alt stat membru, în care au fost fabricate, eliberate pentru consum și scutite de accize în conformitate cu dispoziția menționată, condițiilor ca acest operator să aibă calitatea de destinatar înregistrat și ca acest vânzător să o aibă pe aceea de antrepozitar autorizat, cu excepția cazului în care rezultă din elemente concrete, obiective și verificabile că respectivele condiții sunt necesare pentru a asigura aplicarea**



**corectă și directă a acestei scutiri, precum și pentru a preveni orice fraudă, evaziune sau abuz.**

Gratsias

Ilešič

Jarukaitis

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 22 decembrie 2022.

Grefier

A. Calot Escobar

Președinte de cameră

D. Gratsias