



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ANTHONY MICHAEL COLLINS
prednesené 14. júla 2022¹

Vec C-332/21

**Quadrant Amroq Beverages SRL
proti**

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spotrebná daň – Smernica 92/83/EHS – Článok 27 ods. 1 písm. e) – Etanol – Oslobodenia od dane – Výroba esencií na prípravu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu – Uznanie oslobodenia od dane priznaného členským štátom výroby zo strany členského štátu určenia – Podmienky stanovené členským štátom určenia“

I. Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť, Rumunsko) vznikol v kontexte žaloby spoločnosti Quadrant Amroq Beverages SRL (ďalej len „žalobkyňa“), ktorou sa táto spoločnosť domáhala vyhlásenia neplatnosti rozhodnutí Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Národná agentúra pre daňovú správu – Generálne riaditeľstvo pre správu veľkých daňovníkov, Rumunsko) o zamietnutí jej žiadostí o vrátenie spotrebnej dane zaplatenej na základe vnútroštátnych právnych predpisov, ktorými sa preberá článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83/EHS².

2. Žalobkyňa zakúpila esencie na použitie pri príprave nealkoholických nápojov v Rumunsku od výrobcu v Írsku. Domnievala sa, že etanol používaný na výrobu esencií bol uvedený do daňového voľného obehu v Írsku a bol oslobodený od spotrebnej dane podľa írskej právnej úpravy, ktorá preberá článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83. Uvedené ustanovenie práva Únie oslobodzuje od spotrebnej dane etanol „používa[ný] na výrobu esencií na prípravu... nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemových percent etanolu“. Írsko

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Smernica Rady z 19. októbra 1992 o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje (Ú. v. ES L 316, 1992, s. 21; Mím. vyd. 09/001, s. 206).

oslobodzuje od dane etanol, ktorý je určený na použitie alebo ktorý už bol použitý pri výrobe takýchto esencií. Rumunsko oslobodzuje od dane iba etanol, ktorý je určený na použitie pri výrobe esencií.

3. Tieto návrhy sa zaoberajú rozsahom oslobodenia od dane priznaného článkom 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83, okolnosťami, za ktorých musí členský štát určenia uznať oslobodenie od dane, ktoré priznal iný členský štát na základe uvedeného ustanovenia, a rozsahom, v akom môže členský štát, do ktorého je tovar odoslaný, uložiť procesné požiadavky subjektom obchodujúcim s tovarom, ktoré získali výhodu tohto oslobodenia od dane.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica 92/83

4. Smernica 92/83 obsahuje ustanovenia o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje.

5. Podľa článku 19 ods. 1 tejto smernice členské štáty uplatňujú spotrebnú daň na etanol v súlade so smernicou 92/83.

6. Prvá zarážka článku 20 smernice 92/83 definuje etanol ako:

„všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 % objemových percent etanolu, ktoré spadajú pod KN kódy 2207 a 2208, aj keď sú tieto produkty čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy,

...“

7. Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 stanovuje:

„Členské štáty oslobodia produkty podliehajúce tejto smernici od zosúladenej spotrebnej dane za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a čestnej [priamej – *neoficiálny preklad*] aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním:

...

e) ak sa produkt používa na výrobu esencií na prípravu potravín a nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemových percent etanolu.“

2. *Smernica 2008/118*

8. Článok 7 ods. 1 smernice 2008/118/ES³ stanovuje:

„Daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.“

9. Článok 7 ods. 2 smernice 2008/118 definuje pojem „uvedenie do daňového voľného obehu“ takto:

- „a) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane;
- b) držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila podľa uplatniteľných ustanovení právnych predpisov Spoločenstva a vnútroštátnych právnych predpisov;
- c) výroba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávnenej výroby, mimo režimu pozastavenia dane;
- d) dovoz tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného dovozu, pokiaľ nie je tovar podliehajúci spotrebnej dani bezodkladne po dovoze uvedený do režimu pozastavenia dane.“

B. *Rumunské právo*

10. V písomných pripomienkach Komisie sú uvedené nasledujúce ustanovenia rumunského práva.

11. Článok 206⁵⁸ Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 z 22. decembra 2003, ktorým sa zavádza Daňový zákonník),⁴ v platnosti do 31. decembra 2015, ktorého znenie je prevzaté v článku 397 ods. 1⁵ Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal (zákon č. 227 z 8. septembra 2015, ktorým sa zavádza Daňový zákonník), v platnosti od roku 2016⁶ (ďalej len „Daňový zákonník“) stanovuje:

„1. Etanol a ostatné alkoholické produkty uvedené v článku 206² písm. a) sú oslobodené od spotrebnej dane, ak sú:

...

e) použité na výrobu potravinárskych esencií určených na výrobu potravín alebo nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu nepresahujúcim 1,2 % objemu.“

³ Smernica Rady zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

⁴ *Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003.

⁵ Tieto ustanovenia sú uvedené vo vnútroštátnom spise.

⁶ *Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 688 z 10. septembra 2015.

12. Podrobné pravidlá pre vykonávanie článku 206⁵⁸ [Daňového zákonníka] stanovujú:

....

13. Vo všetkých prípadoch uvedených v článku 206⁵⁸ ods. 1 Daňového zákonníka sa oslobodenie od spotrebnej dane priznáva iba užívateľovi, a to pod podmienkou, že je dodanie uskutočnené priamo z daňového skladu.

14. Ak užívateľ nakupuje etanol v rámci Spoločenstva na jeho použitie na účely uvedené v článku 206⁵⁸ ods. 1 písm. b) až i) Daňového zákonníka, musí byť tento užívateľ rovnako registrovaným príjemcom.

...

16. Oslobodenie od dane sa priznáva priamo:

a) v prípadoch uvedených v článku 206⁵⁹ ods. 1 písm. d), f), g) a h) Daňového zákonníka;

b) v prípadoch uvedených v článku 206⁵⁸ ods. 1 písm. a), b), c) a e) Daňového zákonníka pre oprávnených prevádzkovateľov skladu pôsobiacich v rámci integrovaného systému. ‚Integrovaný systém‘ znamená používanie etanolu a iných alkoholických produktov skladovateľmi na výrobu hotových produktov určených na spotrebu ako takú bez toho, aby podliehali akýmkoľvek ďalším zmenám...

17. Vo všetkých prípadoch zahŕňajúcich priame oslobodenie od dane sa oslobodenie priznáva na základe povolenia koncového užívateľa. Toto povolenie sa vydáva všetkým užívateľom, ktorí nakupujú produkty oslobodené od spotrebnej dane.

...

34. Vo všetkých prípadoch priameho oslobodenia od dane nesmú ceny za dodanie produktov zahŕňať spotrebnú daň a preprava týchto produktov musí byť sprevádzaná vytlačenou kópiou elektronického správneho dokladu uvedeného v bode 91.

...

37. V prípadoch uvedených v článku 206⁵⁸ ods. 1 písm. a), b), c), e) a i) Daňového zákonníka je oslobodenie od dane priznávané nepriamo. Ceny za dodanie produktov zahŕňajú spotrebnú daň, po ktorej zaplatení môžu hospodárske subjekty, ktoré sú užívateľmi, požadovať náhradu alebo vrátenie spotrebnej dane na základe ustanovení [Codul de procedură fiscală (Daňový poriadok)].

38. Na účely vrátenia spotrebnej dane podajú užívatelia na príslušný daňový orgán každý mesiac, najneskôr dvadsiaty piaty deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, za ktorý sa žiada o vrátenie, žiadosť o vrátenie spotrebnej dane, ku ktorej priložia:

a) kópiu faktúry za nákup etanolu a/alebo iného alkoholického produktu, na ktorej je spotrebná daň uvedená zvlášť;

b) dôkaz o zaplatení spotrebnej dane dodávateľovi, a to platobný doklad potvrdený bankou, v ktorej má užívateľ otvorený účet;

c) dôkaz o množstve použitom na účel, na ktorý bolo oslobodenie od dane priznané, a to prehľad skutočne použitého množstva a súvisiace doklady.“

13. Podrobné pravidlá na vykonávanie článku 397 Daňového zákonníka stanovujú:

„81. (1) V prípadoch priameho oslobodenia od dane sa pri produktoch uvedených v článku 397 ods. 1 Daňového zákonníka priznáva oslobodenie od spotrebnej dane iba užívateľovi, a to pod podmienkou, že je dodanie uskutočnené priamo z daňového skladu, z vlastných nákupov užívateľa v rámci Spoločenstva alebo z vlastných dovozných transakcií užívateľa.

(2) V prípadoch nepriameho oslobodenia od dane sa pri produktoch uvedených v článku 397 ods. 1 Daňového zákonníka priznáva oslobodenie od spotrebnej dane iba užívateľovi, a to pod podmienkou, že je dodanie uskutočnené priamo z daňového skladu, od registrovaného príjemcu alebo z vlastných dovozných transakcií užívateľa. Registrovaný príjemca, ktorý dodáva výrobky, ktoré majú byť použité na účel oslobodený od spotrebnej dane, uvedie na faktúre zodpovedajúcu hodnotu spotrebnej dane odvedenej do štátneho rozpočtu.

(3) Ak používateľ nakupuje etanol v rámci Spoločenstva na jeho použitie na účely uvedené v článku 397 ods. 1 písm. b) až i) Daňového zákonníka, musí byť tento užívateľ tiež registrovaným príjemcom.

(4) Ak sa etanol dováža z tretej krajiny na jeho použitie na účely uvedené v článku 397 ods. 1 písm. b) až i) Daňového zákonníka, musí byť dovozca zároveň užívateľom tejto suroviny.

82. (1) Oslobodenie od spotrebnej dane sa priznáva priamo:

a) v prípadoch uvedených v článku 397 ods. 1 písm. d) a f) Daňového zákonníka;

b) v prípade uvedenom v článku 397 ods. 1 písm. b) Daňového zákonníka, a to iba na výrobu zdravotníckeho alkoholu;

c) v prípadoch uvedených v článku 397 ods. 1 písm. a), c) a e) Daňového zákonníka.

(2) Priame oslobodenie od dane uvedené v odseku 1 písm. b) a c) sa vzťahuje iba na oprávnených prevádzkovateľov skladu pôsobiacich v rámci integrovaného systému. „Integrovaným systémom“ sa rozumie používanie etanolu a iných alkoholických výrobkov v daňovom sklade, v ktorom boli tieto produkty vyrobené, na výrobu hotových produktov, ktoré majú byť spotrebovávané ako také bez toho, aby podliehali akýmkoľvek ďalším zmenám.

(3) Vo všetkých prípadoch zahŕňajúcich priame oslobodenie od dane sa oslobodenie priznáva na základe povolenia koncového užívateľa.“

C. Írske právo

14. Článok 77 písm. a) bod iii) Finance Act 2003 (finančný zákon z roku 2003) preberá článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 do írskej právnej úpravy. Uvedený článok stanovuje:

„Bez toho, aby bolo dotknuté akékoľvek iné oslobodenie od spotrebnej dane, ktoré sa môže uplatniť, a za podmienok, ktoré môžu Commissioners [daňová správa, Írsko] stanoviť alebo inak uložiť, sa oslobodenie od dane z alkoholických produktov priznáva v prípade všetkých alkoholických produktov, v prípade ktorých majú Commissioners [daňová správa, Írsko] za uspokojivo preukázané, že:

a) sú určené na použitie alebo boli použité na výrobu –

...

iii) esencií pri výrobe potravín alebo nápojov nepresahujúcich 1,2 % objemu.

...“

III. Skutkový stav, konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

15. Na základe návrhu na začatie prejudiciálneho konania, posudku k írskemu právu, ktorého predloženie na vnútroštátnom súde bolo žalobkyni povolené, a písomných pripomienok žalobkyne možno skutkový stav a skutočnosti predchádzajúce sporu pred vnútroštátnym súdom vysvetliť nasledovne.

16. Spoločnosť Concentrate Manufacturing Company Ireland (CMCI) je írskou dcérskou spoločnosťou spoločnosti PepsiCo, nadnárodnej spoločnosti vyrábajúcej potraviny a nápoje. Na výrobu esencií používa 100 % nedenaturovaný etanol.⁷ Tieto esencie majú obsah alkoholu medzi 15 % a 62 % objemu a sú určené na prípravu nealkoholických nápojov. Spoločnosť CMCI vyrába esencie v Írsku a predáva ich ďalšej írskej dcérskej spoločnosti PepsiCo, a to spoločnosti Pepsi Ireland. Posledná uvedená spoločnosť predala esencie žalobkyni, ktorá ich používa na výrobu nealkoholických nápojov v Rumunsku. Spoločnosť CMCI zasiela esencie priamo z Írska žalobkyni do Rumunska.

17. Podľa posudku k írskemu právu je spoločnosť CMCI oprávneným prevádzkovateľom skladu. Je tiež oprávneným príjemcom s oprávnením prijímať ročne najviac 1 500 000 voľne ložených litrov nedenaturovaného etanolu oslobodeného od dane na použitie pri výrobe koncentrátu nealkoholických nápojov. Tento etanol prijíma do svojho daňového skladu v režime pozastavenia dane. Ak opustí tento výrobok daňový sklad na účely výroby esencií, ide o uvedenie do daňového voľného obehu.⁸ Uvedenie do daňového voľného obehu by si vyžadovalo zaplatenie spotrebnej dane, ak by nebolo stanovené oslobodenie od dane v článku 77 písm. a) bodu iii) finančného zákona z roku 2003, ktorý preberá článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83.

⁷ Esencie sú vyrábané z ovocných alebo rastlinných výťažkov. Vzhľadom na to, že tieto výťažky sú vo vode nerozpustné, rozpúšťajú sa v alkohole, aby sa z nich vyrobil tekutý koncentrát. Tento koncentrát sa potom riedi vodou v pomere 1:1 000 na výrobu nealkoholických nápojov.

⁸ Pozri článok 7 smernice 2008/118 citovaný v bodoch 8 a 9 vyššie. Súdny dvor vyložil uvedené ustanovenie vo svojom rozsudku z 2. júna 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, body 46 až 55).

18. Žalobkyňa vysvetľuje, že keď od spoločnosti Pepsi Ireland nadobudla esencie, usúdila, že etanol v nich obsiahnutý už bol uvedený do daňového voľného obehu v Írsku, oslobodený od spotrebnej dane podľa írskych právnych predpisov preberajúcich článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 a už nepodliehal režimu pozastavenia spotrebnej dane ani iným administratívnym formalitám súvisiacim so spotrebnou daňou. Žalobkyňa však bola povinná zaplatiť spotrebnú daň z esencií pri ich vstupe do Rumunska. Požiadala o vrátenie spotrebnej dane na základe vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá preberá oslobodenie od dane stanovené v článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83. Vrátenie bolo zamietnuté z vecných a procesných dôvodov. Po prvé žalobkyňa nezakúpila etanol na výrobu esencií, ale zakúpila esencie obsahujúce etanol na výrobu nealkoholických nápojov. Po druhé esencie neboli premiestnené z daňového skladu a žalobkyňa nemala status registrovaného príjemcu (ďalej len „procesné podmienky“).

19. Žalobkyňa sa domáhala vyhlásenia neplatnosti rozhodnutí rumunskej Národnej agentúry pre daňovú správu, ktorými bola zamietnutá jej sťažnosť a zamietnuté vrátenie spotrebnej dane.

20. S cieľom vyriešiť tento spor považoval vnútroštátny súd za nevyhnutné predložiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Majú sa ustanovenia článku 27 ods. 1 písm. e) [smernice 92/83] vykladať v tom zmysle, že od spotrebnej dane sa oslobodzujú iba také výrobky, ako je napríklad etanol, ktoré sa používajú na výrobu esencií ďalej používaných na výrobu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu, alebo sa táto výnimka vzťahuje aj na výrobky, ako je napríklad etanol, ktoré sa už použili na výrobu konkrétnych esencií tohto druhu, ktoré boli použité alebo sa majú použiť na výrobu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu?
2. Má sa článok 27 ods. 1 písm. e) [smernice 92/83] vykladať v kontexte cieľov a všeobecnej štruktúry tejto smernice v tom zmysle, že po tom, ako sa výrobky, ako je napríklad etanol, určené na uvedenie na trh v inom členskom štáte, už uviedli do daňového voľného obehu v prvom členskom štáte, a to oslobodené od spotrebnej dane, keďže sa využili na získanie esencií určených na použitie pri výrobe nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu, členský štát určenia je povinný s nimi zaobchádzať na svojom území rovnako?
3. Majú sa ustanovenia článku 27 ods. 1 písm. e) a 27 ods. 2 písm. d) [smernice 92/83], ako aj zásady efektivity a proporcionality vykladať v tom zmysle, že členskému štátu umožňujú, aby vyžadoval splnenie procesných požiadaviek, ktoré podmieňujú uplatnenie výnimky tým, že užívateľ musí mať postavenie registrovaného príjemcu a predajca výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani musí mať postavenie oprávneného prevádzkovateľa skladu, hoci členský štát, v ktorom sa realizuje kúpa predmetných výrobkov, od hospodárskeho subjektu uvádzajúceho tieto výrobky na trh nevyžaduje, aby bol prevádzkovateľom daňového skladu?
4. Bránia zásady proporcionality a efektivity s ohľadom na ustanovenia článku 27 ods. 1 písm. e) [smernice 92/83] a v kontexte cieľov a všeobecnej štruktúry tejto smernice tomu, aby sa výnimka podľa uvedených ustanovení nevzťahovala na daňovníka členského štátu určenia, ktorý prevzal výrobky, ako je napríklad etanol, pričom vychádzal zo skutočnosti, že takéto výrobky sa na základe úradného výkladu predmetných ustanovení smernice zo strany daňových orgánov členského štátu pôvodu považovali za oslobodené od dane, pričom išlo o ustálený a dlhodobý výklad, ktorý sa prebral do vnútroštátneho právneho poriadku

a uplatňoval sa v praxi, takýto výklad sa však následne ukáže ako nesprávny, a to v prípade, v ktorom možno vzhľadom na okolnosti vylúčiť hypotézu vyhýbania sa plateniu spotrebných daní alebo daňového úniku?“

21. Žalobkyňa, Írsko, Poľská republika, Rumunsko a Európska komisia predložili písomné pripomienky.

IV. Prípustnosť

22. Rumunsko spochybňuje prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania, pretože domnieva, že vnútroštátny súd neposkytol Súdnemu dvoru informácie požadované článkom 94 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdného dvora.⁹

23. Podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora je konanie upravené v článku 267 ZFEÚ nástrojom spolupráce medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi, prostredníctvom ktorého Súdny dvor poskytuje vnútroštátnym súdom výklad právnych predpisov Únie, ktorý potrebujú na rozhodnutie vnútroštátnych sporov.¹⁰

24. Z ustálenej judikatúry zároveň vyplýva, že nevyhnutnosť dopracovať sa k výkladu práva Únie, ktorý bude pre vnútroštátny súd užitočný, vyžaduje, aby súd vymedzil skutkový a právny rámec ním položených otázok, alebo aby prinajmenšom objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sú tieto otázky založené. Návrh na začatie prejudiciálneho konania navyše musí uvádzať presné dôvody, pre ktoré vnútroštátny súd považuje výklad práva Únie za sporný a polozenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru za potrebné.¹¹

25. Je pravda, že návrh na začatie prejudiciálneho konania nie je zďaleka dokonalý a že je v ňom množstvo medzier a nezrovnalostí v opise skutkových okolností. Napríklad v ňom neboli uvedené žiadne relevantné ustanovenia rumunského práva, hoci v písomných pripomienkach Komisie sú tieto ustanovenia obsiahnuté.

26. Napriek tomu sa domnievam, že vnútroštátny súd dostatočne jasne uviedol dôvody, ktoré ho viedli k tomu, aby predložil Súdnemu dvoru otázky týkajúce sa výkladu práva Únie. Okrem toho návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahuje dostatok informácií umožňujúcich Súdnemu dvoru a účastníkom konania, ktorí sú oprávnení predložiť pripomienky, dostatočne jasne pochopiť skutkový a právny rámec prejednávanej veci, o čom svedčí počet účastníkov písomnej časti konania. Súdnemu dvoru nebráni v podaní užitočnej odpovede na tretiu prejudiciálnu otázku podľa všetkého ani nejasnosť týkajúca sa povahy procesných podmienok stanovených rumunskými orgánmi. Z vyššie uvedených dôvodov navrhujem Súdnemu dvoru, aby prijal tento návrh na začatie prejudiciálneho konania a poskytol odpovede na položené otázky.

⁹ Ako je uvedené v odporúčaní Súdného dvora Európskej únie pre vnútroštátne súdy pri podávaní návrhov na začatie prejudiciálnych konaní (Ú. v. EÚ C 338, 2012, s. 1).

¹⁰ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. júla 2012, Geistbeck (C-509/10, EU:C:2012:416, bod 47 a citovaná judikatúra), a z 20. júna 2013, Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, bod 26 a citovaná judikatúra).

¹¹ Rozsudok z 18. apríla 2013, Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, bod 28 a citovaná judikatúra).

V. Právna analýza

A. O prvej otázke

27. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa oslobodenie od dane uvedené v článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 vzťahuje len na etanol určený na použitie na výrobu esencií pri výrobe nealkoholických nápojov, ktorých obsah alkoholu nepresahuje 1,2 % objemu, alebo či sa toto oslobodenie vzťahuje aj na etanol, ktorý už bol použitý na výrobu týchto esencií.¹²

28. Rumunská Národná agentúra pre daňovú správu zastáva názor, že uvedené oslobodenie od dane sa vzťahuje iba na etanol určený na výrobu esencií pri výrobe nealkoholických nápojov, ktorých obsah alkoholu nepresahuje hodnotu 1,2 % objemu. Na tomto základe odmietla vrátiť spotrebnú daň, ktorú žalobkyňa zaplatila pri vstupe esencií do Rumunska. Rumunsko tento postoj podporuje. Žalobkyňa, Írsko, Poľská republika a Komisia sa zhodne domnievajú, že oslobodenie od dane zavedené článkom 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 sa vzťahuje aj na etanol, ktorý bol použitý na výrobu esencií.

29. Článok 20 smernice 92/83 definuje „etanol“ ako „všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 % objemových percent etanolu, ktoré spadajú pod KN kódy 2207 a 2208, aj keď sú tieto produkty čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy“. Posudok k írskemu právu uvádza, že etanol obsiahnutý v dotknutých esenciách bol v čase prijatia smernice 92/83 zaradený pod kód KN 2207; samotné esencie spadali pod kód KN 2208.¹³ Esencie spadajú pod definíciu etanolu v prvej zarážke článku 20 smernice 92/83 a podliehajú spotrebnej dani.¹⁴

30. Podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 sú produkty, na ktoré sa vzťahuje táto smernica, oslobodené od zosúladenej spotrebnej dane „ak sa produkt používa na výrobu esencií...“.¹⁵ Pre uplatnenie oslobodenia od dane je teda rozhodujúci spôsob použitia etanolu.¹⁶ Znenie tohto ustanovenia však obsahuje nejasnosti: môže byť vykladané tak, že znamená „ak sú tieto produkty určené na použitie na výrobu esencií“ alebo „ak sa produkt použil na výrobu esencií“.¹⁷

¹² Prvá otázka sa týka esencií, ktoré boli použité na výrobu nealkoholických nápojov s obsahom etanolu nepresahujúcim 1,2 % objemu. Vnútroštátny súd sa však nezmieňuje o obchodovanie s nealkoholickými nápojmi alebo o ich preprave z Írska do Rumunska.

¹³ Produkty spadajúce pod KN kód 2207 sú: „etylalkohol nedenaturovaný s objemovým alkoholometrickým titrom 80 % vol alebo viac; etylalkohol a ostatné destiláty, denaturované, s akýmkoľvek alkoholometrickým titrom“; produkty spadajúce pod KN kód 2208 sú: „etylalkohol nedenaturovaný s objemovým alkoholometrickým titrom menej ako 80 % vol; destiláty, likéry a ostatné liehové nápoje“ [nariadenie Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, 1987, s. 1; Mím. vyd. 02/002, s. 382)].

Súdny dvor vyložil článok 20 smernice 92/83 vo svojom rozsudku z 12. júna 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, body 34 až 40).

¹⁴ Pozri bod 6 vyššie.

¹⁵ Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, že by mal vnútroštátny súd pochybnosti o povahe produktu zakúpeného žalobkyňou. Ani žiadna z písomných pripomienok nespochybňuje, že by produkt, ktorý žalobkyňa nadobudla, bol esenciou (ktorá je sama osebe produktom s obsahom alkoholu presahujúcim 1,2 % objemu) na prípravu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu nepresahujúcim 1,2 % objemu.

¹⁶ Pouri analogicky rozsudok z 9. decembra 2010, *Repertoire Culinare* (C-163/09, EU:C:2010:752, bod 49 a citovaná judikatúra).

¹⁷ Tak je to aj v iných jazykových zneniach uvedenej smernice, napríklad v nemeckom: „zur Herstellung... verwendet werden“; španielskom: „cuando se utilicen“; francúzskom: „utilisés pour la production“; holandskom: „wanneer zij gebruikt worden“; talianskom: „impiegati per la produzione“; portugalskom: „sejam utilizados“.

31. Je preto potrebné uchýliť sa k ďalším výkladovým kritériám, ktoré Súdny dvor obvykle používa, teda k účelu a kontextu analyzovaného ustanovenia.¹⁸

32. Poľská republika a Komisia poukazujú na skutočnosť, že cieľom oslobodenia od dane podľa článku 27 smernice 92/83 je vylúčiť vplyv spotrebných daní na etanol, ak sa používa ako medziprodukt v iných spotrebných alebo priemyselných produktoch.¹⁹ Tento produkt je „esencia používaná na výrobu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu“.

33. Ak by mal prevážiť výklad zastávaný Rumunskom, znamenalo by to, že etanol určený na výrobu takýchto esencií by bol oslobodený od spotrebnej dane, zatiaľ čo etanol už obsiahnutý v týchto esenciách nie. Takýto výklad by viedol k absurdnému záveru, a síce po tom, ako by bol etanol oslobodený od dane vo fáze, keď je určený na použitie pri výrobe esencií, hneď ako by bol tento etanol použitý na výrobu týchto esencií, opäť by podliehal spotrebnej dani. Takýto záver by určite nevedol k dosiahnutiu cieľa, ktorým je vylúčenie vplyvu spotrebných daní na etanol používaný na výrobu esencií na prípravu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu nepresahujúcim 1,2 % objemu.

34. Teleologický a systematický výklad článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 preto podporuje stanovisko zastávané žalobkyňou, Írskom, Poľskou republikou a Komisiou. Podporujú ho aj nezáväzná usmernenia vydané Výborom Komisie pre spotrebné dane,²⁰ ktoré sa uplatnením oslobodenia od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. e) mnohokrát zaoberali.

35. Výbor pre spotrebné dane najprv navrhol, aby členské štáty priznávali oslobodenie od dane v prípade, že boli esencie použité na výrobu nealkoholických nápojov, ktoré sú predmetom monitorovacích mechanizmov zavedených členskými štátmi.²¹ Na obeh esencií v rámci Spoločenstva by sa vzťahovali ustanovenia smernice 92/12/EHS²².

36. Po ďalšej úvahe však Výbor pre spotrebné dane zohľadnil skutočnosť, že esencie sa používajú predovšetkým ako koncentrát na výrobu nealkoholických nápojov. Vzhľadom na to, že ich nie je možné konzumovať neriedené, možno etanol považovať za denaturovaný. Esencie sú pomerne drahé a stoja viac ako najlacnejší etanol uvádzaný na trh vo väčšine členských štátov. Napokon čistenie esencií na účely extrakcie etanolu z nich je nákladné. Vzhľadom na tieto charakteristické vlastnosti mohol výbor dôvodne dospieť k záveru, že priznanie oslobodenia od dane v okamihu výroby esencií nepovedie k riziku daňových únikov. Navrhol teda, aby sa oslobodenie od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 uplatňovalo od tohto okamihu.²³

¹⁸ „V súlade s ustálenou judikatúrou na výklad ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou“ [rozsudok z 3. septembra 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, bod 23 a citovaná judikatúra)].

¹⁹ Rozsudky z 9. decembra 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, bod 48 a citovaná judikatúra), a z 15. októbra 2015, Biovet (C-306/14, EU:C:2015:689, bod 21 a citovaná judikatúra).

²⁰ Článok 43 ods. 1 smernice Rady 2008/118 stanovuje, že Komisii pomáha výbor uvádzaný ako „Výbor pre spotrebné dane“.

²¹ Pozri s. 3 CED č. 364 rev 1 z 22. januára 2003.

²² Smernica Rady z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), zmenená nariadením Rady (ES) č. 807/2003 zo 14. apríla 2003 o prispôbení rozhodnutiu 1999/468/ES ustanovení týkajúcich sa výborov, ktoré pomáhajú Komisii pri uplatňovaní jej vykonávacích právomocí stanovených v právnych aktoch Rady prijatých v súlade s konzultačným postupom (jednohlasnosť) (Ú. v. EÚ L 122, 2003, s. 36; Mim. vyd. 01/004, s. 335).

²³ Pozri s. 4 a 5 CED č. 364 rev 1 z 22. januára 2003.

37. Výbor pre spotrebné dane uviedol v usmerneniach prijatých na jeho zasadnutí 12. až 14. novembra 2003, že bolo takmer jednomyselne schválené, že na účely obehu esencií s kódmi KN 1302 1930, 2106 9020 a 3302²⁴ v rámci Spoločenstva sa oslobodenie od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 uplatní od okamihu výroby alebo dovozu týchto produktov.²⁵

38. Porady Výboru pre spotrebné dane tiež podporujú záver, že na rozdiel od postoja zastávaného Rumunskom sa oslobodenie od dane vzťahuje na etanol, ktorý bol použitý na výrobu esencií.

39. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku takto:

Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od spotrebnej dane sa vzťahuje tak na etanol, ktorý je určený na použitie, ako aj na etanol, ktorý už bol použitý na výrobu esencií určených na výrobu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu.

B. O druhej otázke

40. Druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 vykladať v tom zmysle, že pokiaľ je etanol uvedený do daňového voľného obehu v členskom štáte a považovaný za oslobodený od spotrebnej dane, pretože bol použitý na výrobu esencií pri výrobe nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu, ostatné členské štáty musia zaobchádzať s etanolom obsiahnutým v týchto esenciách rovnakým spôsobom. Žalobkyňa, Írsko a Komisia sa domnievajú, že oslobodenie od dane priznané členským štátom, v ktorom je produkt vyrobený, musí byť uznané každým členským štátom, do ktorého je tento produkt odoslaný. Rumunsko tvrdí, že vyššie uvedené nemôže platiť za všetkých okolností. Poľská republika sa k tejto otázke nevyjadřila.

41. S ohľadom na mnou navrhovanú odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku sú členské štáty povinné oslobodiť od spotrebnej dane etanol, ktorý už bol použitý na výrobu esencií určených na výrobu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu.

42. Súdny dvor ďalej vo svojej judikatúre týkajúcej sa výkladu článku 27 ods. 1 písm. f) smernice 92/83, ktorý sa uplatňuje obdobne ako článok 27 ods. 1 písm. e), zdôrazňuje, že všetky členské štáty musia v zásade uznať rozhodnutie členského štátu o tom, či produkt podlieha spotrebnej dani, alebo je od tejto dane oslobodený. Opačný výklad by ohrozil uskutočnenie cieľa sledovaného smernicou 92/83 a bránil voľnému pohybu tovaru.²⁶ Podľa môjho názoru by bol tiež v rozpore so zásadou lojálnej spolupráce medzi členskými štátmi obsiahnutou v článku 4 ods. 3 ZEÚ.²⁷

43. Ak teda boli esencie uvedené do daňového voľného obehu v členskom štáte výroby podľa vnútroštátnych právnych predpisov preberajúcich článok 7 smernice 2008/118 a tento členský štát uplatnil na tieto esencie oslobodenie od dane podľa svojich právnych predpisov preberajúcich

²⁴ Kódy KN odkazujú na kombinovanú nomenklatúru ku dňu prijatia usmernení, t. j. 12. až 14. novembra 2003. Kódy boli uvedené v nadväznosti na skutočnosť, že esencie stanovené v článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 nie sú presne označené kódmi KN. Táto nedostatočná presnosť bola považovaná za jediný zdroj rizika daňových únikov (pozri s. 4 CED č. 364 rev 1 z 22. januára 2003).

²⁵ Pozri s. 1 CED č. 458 z 19. novembra 2003.

²⁶ Rozsudok z 9. decembra 2010, Repertoire Culinare (C-163/09, EU:C:2010:752, body 41 a 42).

²⁷ Pozri napríklad návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:12, bod 60).

článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83,²⁸ musí členský štát určenia týchto produktov zaobchádzať s týmito produktmi rovnakým spôsobom pri ich vstupe na svoje územie, ibaže by existovali závažné dôvody domnievať sa, že oslobodenie od dane bolo priznané nezákonne.²⁹ Vzhľadom na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku, ktorú navrhujem Súdnemu dvoru, nebolo v prejednávanej veci preukázané, že by členský štát, v ktorom boli esencie vyrobené a uvedené do daňového voľného obehu, uplatnil oslobodenie od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 nesprávne.

44. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhú prejudiciálnu otázku takto:

Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 sa má vykladať v tom zmysle, že hneď ako bol etanol uvedený do daňového voľného obehu v členskom štáte a tento členský štát správne uplatnil oslobodenie od spotrebnej dane podľa tohto ustanovenia, musí členský štát určenia zaobchádzať s týmto etanolom na svojom území rovnakým spôsobom.

C. O tretej otázke

45. Svojou treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 27 ods. 1 písm. e) a 27 ods. 2 písm. d) smernice 92/83, ako aj zásady efektivity a proporcionality umožňujú členskému štátu uložiť procesné požiadavky subjektu obchodujúcemu s tovarom podliehajúcim spotrebnej dani, ktorému vznikol nárok na oslobodenie od spotrebnej dane v členskom štáte, v ktorom bol tento tovar vyrobený a uvedený do daňového voľného obehu.

46. Žalobkyňa vysvetľuje, že rumunské právo v rámci nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva vyžaduje na to, aby bolo možné využiť oslobodenie od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83, že esencie sa musia previesť z oprávneného prevádzkovateľa skladu na registrovaný hospodársky subjekt alebo na registrovaného príjemcu. Žalobkyňa tvrdí, že vzhľadom na to, že esencie nadobudla od írskej spoločnosti, ktorá ich predala po tom, čo boli uvedené do daňového voľného obehu v súlade s írskym právom, nemôže tieto podmienky splniť. Príslušné faktúry nepreukázali, že by z tovaru bola zaplatená spotrebná daň, ani z nich nevyplýva, že by sa na tento tovar vzťahoval režim s podmieneným oslobodením od dane. Posudok k írskemu právu uvádza, že írska spoločnosť, od ktorej žalobkyňa nadobudla esencie, nemala podľa írskeho práva ani práva Únie povinnosť byť oprávneným prevádzkovateľom skladu, pretože nedržala, nespracovávala, nevyrábala ani neodosielala tovar podliehajúci spotrebnej dani.

47. Írsko sa domnieva, že za okolností uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nemožno subjektom obchodujúcim s tovarom ukladať žiadne procesné požiadavky. Podľa Komisie možno procesné požiadavky stanovovať iba za okolností, ktoré pripúšťa judikatúra Súdneho dvora. Poľská republika a Rumunsko sa domnievajú, že predmetné procesné požiadavky sú prípustné a odôvodnené, pretože majú za cieľ zabezpečiť správne a jednoduché uplatňovanie oslobodenia od dane a predchádzať daňovým únikom, vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam alebo zneužitiu daňového režimu. Rumunsko sa najmä domnieva, že pokiaľ by bol esenciám

²⁸ Pozri tiež bod 36 vyššie, ktorý odkazuje na návrh Výboru pre spotrebné dane, podľa ktorého by sa oslobodenie od dane v článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 uplatnilo od okamihu výroby dotknutých esencií.

²⁹ Pozri analogicky rozsudok z 9. decembra 2010, Repertoire Culinnaire (C-163/09, EU:C:2010:752, body 43 a 44 a citovaná judikatúra).

umožnený pohyb mimo režimu pozastavenia spotrebnej dane,³⁰ existovalo by riziko, že by tieto esencie boli premenené na alkoholické nápoje určené na spotrebu, z ktorých by nebola odvedená spotrebná daň.

48. Prvé dve otázky smerujú iba k výkladu článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83. Vzhľadom na to, že návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje žiadny ďalší odkaz na článok 27 ods. 2 písm. d), ani na vnútroštátne právne predpisy, ktoré toto ustanovenie preberajú, ani na okolnosti, za ktorých by sa toto ustanovenie mohlo uplatniť na konanie vo veci samej, zastávam názor, že na tretiu otázku možno odpovedať s odkazom na samotný článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83.

49. Článok 27 ods. 1 v spojení s dvadsiatym druhým odôvodnením smernice 92/83 uvádza, že členské štáty stanovujú podmienky na účely zabezpečenia správnej a [priamej] aplikácie týchto oslobodení od daní a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a ich zneužívaním. Podmienky stanovené členskými štátmi na základe tejto možnosti nesmú prekračovať hranice toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa uvedeného v tomto ustanovení.³¹ Za okolností, z ktorých vyplynul spor pred vnútroštátnym súdom, sa zdá, že využitie tejto možnosti je obmedzené na overenie, či sú esencie skutočne používané na prípravu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu.

50. Okrem toho musia členské štáty pri výkone právomoci, ktorou disponujú pri stanovení podmienok pre oslobodenie od spotrebnej dane stanovenej v článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83, dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie. Medzi tieto zásady patria okrem iného zásady proporcionality a efektivity.³²

51. Zásada proporcionality si vyžaduje preskúmanie skutočností, či procesné požiadavky neprekračujú hranice toho, čo je vhodné a nevyhnutné na dosiahnutie cieľov legitímne sledovaných článkom 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83. Pokiaľ sa ponúka voľba medzi niekoľkými vhodnými opatreniami, je potrebné zvoliť opatrenia najmenej obmedzujúce a spôsobené nepriaznivé následky nesmú byť neprimerané vzhľadom na sledované ciele.³³

52. Zásada efektivity vyžaduje, aby vnútroštátne procesné pravidlá neznemožňovali alebo nadmerne nesťažovali výkon práv priznaných právom Únie.³⁴

53. Je na vnútroštátnom súde, na ktorom prebieha konanie vo veci samej a ktorý musí prevziať zodpovednosť za svoje konečné súdne rozhodnutie, aby posúdil, či pravidlá, ktoré sa rumunské daňové orgány snažia uplatňovať, spĺňajú požiadavky opísané v bodoch 50 až 52 vyššie. Pri plnení tejto úlohy môžu vnútroštátnemu súdu pomôcť nasledujúce úvahy.

54. Pokiaľ ide o cieľ zabezpečiť správne a čestné uplatňovanie oslobodení od daní a predchádzanie daňovým únikom, vyhýbaniu sa plateniu daní a ich zneužívaniu, je potrebné vziať do úvahy nasledujúce skutočnosti: i) esencie uvedené do daňového voľného obehu v členskom štáte, kde boli vyrobené; ii) ten istý členský štát správne uplatnil na esencie oslobodenia od dane; iii) Výbor pre

³⁰ Rumunsko odkazuje na články 17 až 20 kapitoly IV smernice 2008/118, ktoré sa týkajú prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime s pozastavením spotrebnej dane.

³¹ Pozri rozsudok z 9. decembra 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, bod 51).

³² Pozri analogicky rozsudky z 13. júla 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, bod 45 a citovaná judikatúra), a zo 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, bod 56 a citovaná judikatúra).

³³ Pozri rozsudok z 9. marca 2010, ERG a i. (C-379/08 a C-380/08, EU:C:2010:127, bod 86 a citovaná judikatúra).

³⁴ Pozri rozsudok z 18. októbra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, body 23 a 25 a citovaná judikatúra).

spotrebné dane sa domnieval, že priznanie oslobodenia od dane v okamihu výroby esencií nepredstavuje riziko daňového úniku,³⁵ a iv) neexistujú žiadne náznaky, že by sa žalobkyňa snažila získať výhodu oslobodenia od dane podvodným spôsobom.

55. Pokiaľ ide o uplatnenie zásad proporcionality a efektivity, vnútroštátny súd by mal posúdiť tvrdenie žalobkyne, že nemôže splniť procesné požiadavky, lebo esencie boli vyrobené aj vypustené do voľného obehu v členskom štáte, ktorý priznal oslobodenie od dane.

56. Vzhľadom na okolnosti veci prejednávanej vnútroštátnym súdom sa zdá, že uplatnenie procesných požiadaviek, na ktorých rumunské orgány trvajú, by mohlo viesť k tomu, že by žalobkyňa bola nezákonne zbavená svojho nároku na oslobodenie od spotrebnej dane, ktorý jej bolo správne priznaný iným členským štátom. V tejto súvislosti by mal vnútroštátny súd zohľadniť judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej nedodržanie čisto formálnych požiadaviek, ktoré nie sú nevyhnutné na zabezpečenie splnenia vecných požiadaviek týkajúcich sa skutočného používania dotknutých produktov, nemôže spochybniť právo žalobkyne požívať výhody povinného oslobodenia od dane podľa článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83.³⁶

57. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na tretiu prejudiciálnu otázku takto:

Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83, ako aj zásady efektivity a proporcionality umožňujú členskému štátu stanoviť procesné požiadavky subjektu obchodujúcemu s tovarom podliehajúcim spotrebnej dani, ktorému vznikol nárok na oslobodenie od spotrebnej dane v členskom štáte, v ktorom bol tento tovar vyrobený a uvedený do daňového voľného obehu, iba vtedy, ak sú tieto procesné požiadavky nevyhnutné na účely zabezpečenia správnej a [priamej] aplikácie tohto oslobodenia od dane a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a ich zneužívaním. Pri stanovovaní takýchto procesných požiadaviek musia členské štáty dodržiavať všeobecné zásady práva Únie, vrátane zásad proporcionality a efektivity.

D. O štvrtej otázke

58. Štvrtá otázka je podľa všetkého založená na predpoklade, že členský štát, v ktorom boli esencie vyrobené, nesprávne uplatnil oslobodenie od dane uvedené v článku 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83. V prípade, že by Súdny dvor odpovedal na prvú prejudiciálnu otázku vnútroštátneho súdu, tak ako navrhujem v týchto návrhoch, štvrtá otázka by vychádzala z nesprávneho predpokladu, takže na ňu nie je potrebné odpovedať.

³⁵ Pozri úvahy uvedené v bode 36 vyššie.

³⁶ Pozri analogicky rozsudky z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31); z 13. júla 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, bod 46 a citovaná judikatúra), a zo 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, bod 59 a citovaná judikatúra).

VI. Návrh

59. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky položené Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť, Rumunsko) takto:

1. Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od spotrebnej dane sa vzťahuje tak na etanol, ktorý je určený na použitie, ako aj na etanol, ktorý už bol použitý na výrobu esencií určených na výrobu nealkoholických nápojov s obsahom alkoholu neprekračujúcim hodnotu 1,2 % objemu.
2. Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83 sa má vykladať v tom zmysle, že hneď ako bol etanol uvedený do daňového voľného obehu v členskom štáte a tento členský štát správne uplatnil oslobodenie od spotrebnej dane podľa tohto ustanovenia, musí členský štát určenia zaobchádzať s týmto etanolom na svojom území rovnakým spôsobom.
3. Článok 27 ods. 1 písm. e) smernice 92/83, ako aj zásady efektivity a proporcionality umožňujú členskému štátu stanoviť procesné požiadavky subjektu obchodujúcemu s tovarom podliehajúcim spotrebnej dani, ktorému vznikol nárok na oslobodenie od spotrebnej dane v členskom štáte, v ktorom bol tento tovar vyrobený a uvedený do daňového voľného obehu, iba vtedy, ak sú tieto procesné požiadavky nevyhnutné na účely zabezpečenia správnej a [priamej] aplikácie tohto oslobodenia od dane a na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a ich zneužívaním. Pri stanovovaní takýchto procesných požiadaviek musia členské štáty dodržiavať všeobecné zásady práva Únie, vrátane zásad proporcionality a efektivity.