



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ANTHONYJA MICHAELA COLLINSA,
predstavljeni 14. julija 2022¹

Zadeva C-332/21

Quadrant Amroq Beverages SRL
proti

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija))

„Predhodno odločanje – Trošarine – Direktiva 92/83/EGS – Člen 27(1)(e) – Etilni alkohol – Oprostitve – Proizvodnja arom, namenjenih za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. % – Priznanje oprostitev, ki jo odobri država članica proizvodnje, s strani namembne države članice – Pogoji, ki jih določi namembna država članica“

I. Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija), se umešča v okvir tožbe, s katero družba Quadrant Amroq Beverages SRL (v nadaljevanju: tožeča stranka) predlaga razglasitev ničnosti odločb Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (nacionalna agencija davčne uprave – generalna direkcija za velike davčne zavezance, Romunija), s katerimi je ta zavrnila njene zahtevke za vračilo trošarin, plačanih na podlagi nacionalne zakonodaje, s katero se prenaša člen 27(1)(e) Direktive 92/83/EGS.²

2. Tožeča stranka je pri proizvajalcu na Irskem kupila arome, namenjene za pripravo brezalkoholnih pijač v Romuniji. Razumela je, da je bil etilni alkohol, ki je bil uporabljen za proizvodnjo arom, na Irskem že sproščen v porabo in na podlagi irske zakonodaje, s katero se prenaša člen 27(1)(e) Direktive 92/83, oproščen plačila trošarine. Na podlagi te določbe prava Unije je trošarine oproščen etilni alkohol, ki se uporabi „za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo [...] brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.“ Irska je določila oprostitev plačila trošarine za etilni alkohol, ki je namenjen uporabi v proizvodnji arom ali je bil že uporabljen za proizvodnjo takih arom. V Romuniji pa taka oprostitev velja za samo etilni alkohol, ki je namenjen uporabi v proizvodnji arom.

¹ Jezik izvornika: angleščina.

² Direktiva Sveta z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače (posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 206).

3. V teh sklepnih predlogih bom obravnaval področje uporabe oprostitve, ki jo določa člen 27(1)(e) Direktive 92/83, okoliščine, v katerih mora namembna država članica priznati oprostitvev, ki jo je na podlagi te določbe odobrila druga država članica, in vprašanje, v kolikšni meri lahko država članica, v katero je blago odpremljeno, naloži postopkovne zahteve trgovcem, ki so oproščeni plačila trošarine.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 92/83

4. Direktiva 92/83 vsebuje določbe, namenjene harmonizaciji strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače.

5. Člen 19(1) Direktive 92/83 določa, da države članice obdavčijo etilni alkohol s trošarino v skladu s to direktivo.

6. Prva alineja člena 20 Direktive 92/83 vsebuje opredelitev pojma etilni alkohol, ki vključuje:

„vse izdelke iz tarifnih oznak KN 2207 in 2208 z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2 % vol., ne glede na to, [ali] so sestavni del izdelka, ki se uvršča v drugo poglavje KN,

[...]“.

7. Člen 27(1)(e) Direktive 92/83 določa:

„Države članice oprostitjo plačila usklajene trošarine izdelke iz te direktive pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takih oprostitvev in za preprečevanje davčnega izmikanja [davčne utaje], izogibanja ali zlorabe:

[...]

(e) kadar se uporabijo za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo prehramb[e]nih izdelkov in brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.;“.

2. Direktiva 2008/118/ES

8. Člen 7(1) Direktive 2008/118/ES³ določa:

„Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo in v državi članici, kjer se to zgodi.“

9. Člen 7(2) Direktive 2008/118 opredeljuje „sprostitvev v porabo“ tako:

„(a) odprema trošarinskega blaga, vključno z nepravilno odpremo, iz režima odloga plačila trošarine;

³ Direktiva Sveta z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12).

- (b) skladiščenje trošarinskega blaga zunaj režima odloga plačila trošarine, pri katerem se trošarina v skladu z veljavnimi določbami prava Skupnosti in nacionalne zakonodaje ne pobira;
- (c) proizvodnja trošarinskega blaga, vključno z nepravilno proizvodnjo, zunaj režima odloga plačila trošarine;
- (d) uvoz trošarinskega blaga, vključno z nepravilnim uvozom, razen če se za trošarinsko blago takoj po uvozu začne režim odloga plačila trošarine.“

B. Romunsko pravo

10. V pisnem stališču Komisije so navedene naslednje določbe romunskega prava.

11. Člen 206⁵⁸ Legea nr. 571/2003 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 z dne 22. decembra 2003 o davčnem zakoniku)⁴, ki je veljal do 31. decembra 2015 in katerega besedilo je povzeto v členu 397(1)⁵ Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal (zakon št. 227 z dne 8. septembra 2015 o davčnem zakoniku), ki se uporablja od leta 2016⁶ (v nadaljevanju: davčni zakonik), določa:

„(1) Etilni alkohol in drugi alkoholni izdelki iz člena 206²(a) so oproščeni plačila trošarine, če:

[...]

(e) se uporabijo za proizvodnjo živilskih arom, namenjenih za pripravo živil ali brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %;“.

12. Podrobna pravila za izvajanje člena 206⁵⁸ [davčnega zakonika] določajo:

„[...]

(13) Oprostitev plačila trošarine se v vseh primerih, navedenih v členu 206⁵⁸(1) davčnega zakonika, odobri le uporabniku pod pogojem, da se dobava opravi neposredno iz trošarinskega skladišča.

(14) Če uporabnik etilni alkohol pridobi z nakupom znotraj Skupnosti, da bi ga uporabil za namene iz člena 206⁵⁸(1), točke od (b) do (i), davčnega zakonika, mora imeti ta uporabnik tudi status registriranega prejemnika.

[...]

(16) Oprostitev se odobri neposredno:

(a) v primerih iz člena 206⁵⁹(1)(d), (f), (g) in (h) davčnega zakonika;

⁴ Monitorul Oficial al României, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003.

⁵ Te določbe so navedene v nacionalnem spisu.

⁶ Monitorul Oficial al României, del I, št. 688 z dne 10. septembra 2015.

(b) v primerih iz člena 206⁵⁸(1)(a), (b), (c) in (e) davčnega zakonika za imetnike trošarinskih skladišč, ki delujejo v okviru integriranega sistema. ‚Integrirani sistem‘ pomeni uporabo etilnega alkohola in drugih alkoholnih izdelkov s strani imetnika skladišča za proizvodnjo končnih izdelkov, ki so namenjeni porabi kot taki in niso podvrženi kakršnim koli nadaljnjim spremembam. [...]

(17) V vseh primerih, v katerih se uveljavlja neposredna oprostitev, se taka oprostitev odobri na podlagi dovoljenja za končnega uporabnika. Tako dovoljenje se izda vsem uporabnikom, ki kupijo izdelke, oproščene plačila trošarine.

[...]

(34) V vseh primerih, v katerih se uveljavlja neposredna oprostitev, cene dobave izdelkov ne vključujejo trošarin, gibanje teh izdelkov pa spremlja natisnjeni izvod elektronskega administrativnega dokumenta iz odstavka 91.

[...]

(37) V primerih iz člena 206⁵⁸(1)(a), (b), (c), (e) in (i) davčnega zakonika se oprostitev odobri posredno. Cene za dobavo izdelkov vključujejo trošarino, gospodarski subjekti, ki so uporabniki, pa lahko po dobavi zahtevajo nadomestilo ali vračilo trošarine v skladu z določbami [Codul de procedă fiscală (zakonik o davčnem postopku)].

(38) Uporabniki, ki uveljavljajo vračilo trošarine, pri pristojnem davčnem organu vložijo zahtevek za vračilo trošarine kot mesečni zahtevek na 25. dan oziroma do 25. dne tekočega meseca za pretekli mesec, za katerega se zahteva vračilo, ki mu priložijo:

- (a) kopijo računa, iz katerega je razviden nakup etilnega alkohola in/ali alkoholnih izdelkov, na katerem je znesek trošarine prikazan ločeno;
- (b) dokazilo o plačilu trošarine dobavitelju, to je plačilni nalog, ki ga potrdi banka, pri kateri ima uporabnik odprt transakcijski račun;
- (c) dokazilo o količini, uporabljeni za namen, v zvezi s katerim je bila odobrena oprostitev, to je povzetek dejansko uporabljenih količin in s tem povezane listine.“

13. Podrobna pravila za izvajanje člena 397 davčnega zakonika določajo:

„81. (1) V primerih, v katerih se uveljavlja neposredna oprostitev, se taka oprostitev plačila trošarine za izdelke iz člena 397(1) davčnega zakonika odobri le uporabniku pod pogojem, da se dobava opravi neposredno iz trošarinskega skladišča, na podlagi uporabnikovih lastnih pridobitev z nakupom znotraj Skupnosti ali na podlagi uporabnikovega lastnega uvoza.

(2) V primerih, v katerih se uveljavlja posredna oprostitev, se taka oprostitev plačila trošarine za izdelke iz člena 397(1) davčnega zakonika odobri le uporabniku pod pogojem, da se dobava opravi neposredno iz trošarinskega skladišča, od registriranega prejemnika ali na podlagi uporabnikovega lastnega uvoza. Registrirani prejemnik, ki dobavi izdelke, ki se uporabljajo za namene, oproščene plačila trošarine, na računu prikaže ustrezen znesek trošarine, vplačane v državni proračun.

(3) Če uporabnik etilni alkohol pridobi z nakupom znotraj Skupnosti, da bi ga uporabil za namene iz člena 397(1), točke od (b) do (i), davčnega zakonika, mora imeti ta uporabnik tudi status registriranega prejemnika.

(4) Če se etilni alkohol uvozi iz tretje države, da bi se uporabil za namene iz člena 397(1), točke od (b) do (i), davčnega zakonika, mora biti uvoznik tudi uporabnik te surovine.

82. (1) Oprostitev plačila trošarine se odobri neposredno:

(a) v primerih iz člena 397(1)(d) in (f) davčnega zakonika;

(b) v primeru iz člena 397(1)(b) davčnega zakonika le za proizvodnjo alkohola za zdravstvene namene;

(c) v primerih iz člena 397(1)(a), (c) in (e) davčnega zakonika.

(2) Do posredne oprostitve plačila trošarine iz točk (b) in (c) odstavka 1 so upravičeni le imetniki trošarinskih skladišč, ki delujejo v okviru integriranega sistema. ‚Integrirani sistem‘ pomeni uporabo etilnega alkohola in drugih alkoholnih izdelkov v trošarinskem skladišču, v katerem se ti izdelki proizvajajo, za proizvodnjo končnih izdelkov, ki se porabijo kot taki in niso podvrženi kakršnim koli nadaljnjim spremembam.

(3) V vseh primerih, v katerih se uveljavlja neposredna oprostitev, se taka oprostitev odobri na podlagi dovoljenja za končnega uporabnika.“

C. Irsko pravo

14. S členom 77(a)(iii) Finance Act 2003 (zakon o proračunu iz leta 2003) je v irsko pravo prenesen člen 27(1)(e) Direktive 92/83. Ta člen določa:

„Brez poseganja v katero koli drugo oprostitev plačila trošarine, ki se lahko uporablja, in pod pogoji, ki jih lahko predpišejo ali kako drugače določijo Commissioners (uslužbenci irske davčne uprave), se oprostitev plačila davka na alkoholne izdelke odobri za vse alkoholne izdelke, v zvezi s katerimi se Commissioners dokaže, da:

(a) so namenjeni uporabi v proizvodnji ali so že bili uporabljeni za proizvodnjo –

[...]

(iii) arom za pripravo prehrabnih izdelkov ali pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol %.

[...]“.

III. Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15. Na podlagi predložitvene odločbe, mnenja o pravu Republike Irske, ki ga je tožeča stranka smela predložiti priložitvenemu sodišču, in pisnega stališča tožeče stranke je mogoče razumeti, da sta dejansko stanje in ozadje spora, o katerem odloča predložitveno sodišče, taka, kot je predstavljeno v nadaljevanju.

16. Družba Concentrate Manufacturing Company Ireland (CMCI) je irska hčerinska družba družbe PepsiCo, to je multinacionalke, ki proizvaja živila in pijače. Ta za proizvodnjo arom uporablja 100 % nedenaturiran etilni alkohol.⁷ Vsebnost alkohola v teh aromah znaša med 15 in 62 vol. %, uporabljajo pa se za pripravo brezalkoholnih pijač. Družba CMCI proizvaja arome na Irskem in jih prodaja drugi irski hčerinski družbi družbe PepsiCo, to je družbi Pepsi Ireland. Zадnjenavedena družba je tožeči stranki prodala arome, ki jih ta uporablja za pripravo brezalkoholnih pijač v Romuniji. Družba CMCI te arome tožeči stranki v Romuniji dostavlja neposredno z Irske.

17. V skladu z mnenjem o irskem pravu, je družba CMCI imetnik trošarinskega skladišča. Obenem ima tudi status registriranega prejemnika z dovoljenjem, na podlagi katerega lahko brez plačila trošarine letno prejema največ 1.500.000 litrov neustekleničenega nedenaturiranega etilnega alkohola, ki ga uporabi za proizvodnjo koncentrata za pripravo brezalkoholnih pijač. Ta alkohol v trošarinskem skladišču prejema pod režimom odloga plačila trošarine. Odprema tega izdelka iz trošarinskega skladišča za proizvodnjo arom pomeni sprostitev v porabo.⁸ Taka sprostitev v porabo bi povzročila nastanek obveznosti plačila trošarine, če za zadevni izdelek na podlagi člena 77(a)(iii) zakona o proračunu iz leta 2003, s katerim se prenaša člen 27(1)(e) Direktive 92/83, ne bi veljala oprostitev plačila trošarine.

18. Tožeča stranka pojasnjuje, da je ob pridobitvi arom, ki jih je kupila od družbe Pepsi Ireland, razumela, da je bil etilni alkohol, ki ga te arome vsebujejo, že sproščen v porabo na Irskem, da je bil v skladu z irsko zakonodajo, s katero se prenaša člen 27(1)(e) Direktive 92/83, oproščen plačila trošarine in da ni bil več pod režimom odloga plačila trošarine oziroma da zanj ni več veljala nobena druga upravna formalnost, povezana s trošarino. Tožeča stranka je morala ob vnosu teh arom v Romunijo zanje kljub temu plačati trošarino. Zato je na podlagi nacionalne zakonodaje, s katero se prenaša oprostitev plačila trošarine iz člena 27(1)(e) Direktive 92/83, vložila zahtevek za vračilo trošarine. Ta zahtevek je bil zavržen iz vsebinskih in postopkovnih razlogov. Prvič, tožeča stranka naj ne bi kupila etilnega alkohola za proizvodnjo arom, ampak naj bi arome, ki vsebujejo etilni alkohol, kupila za pripravo brezalkoholnih pijač. Drugič, arome naj ne bi bile odpremljene iz trošarinskega skladišča, tožeča stranka pa naj ne bi imela statusa registriranega prejemnika (v nadaljevanju: postopkovne zahteve).

19. Tožeča stranka je predlagala razglasitev ničnosti odločb romunske nacionalne agencije davčne uprave, s katerimi je ta zavrnila njeno pritožbo in zahtevke za vračilo trošarine.

⁷ Arome so izdelane iz sadnih ali rastlinskih izvlečkov. Ker so taki izvlečki v vodi netopni, jih je treba za pripravo tekočega koncentrata raztopiti v alkoholu. Za pripravo brezalkoholne pijače pa je treba tak koncentrat nato razredčiti z vodo v razmerju 1:1000.

⁸ Glej člen 7 Direktive 2008/118, ki je povzet v točkah 8 in 9 teh sklepnih predlogov. Sodišče je to določbo razlagalo v sodbi z dne 2. junija 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, točke od 46 do 55).

20. Predložitveno sodišče je menilo, da je treba za rešitev tega spora Sodišču predložiti naslednja vprašanja za predhodno odločanje:

- „1. Ali je treba določbe člena 27(1)(e) [Direktive 92/83] razlagati tako, da so plačila trošarine oproščeni samo izdelki, kot je etilni alkohol, ki se uporabljajo za proizvodnjo arom za proizvodnjo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol., ali tako, da so oproščeni tudi izdelki, kot je etilni alkohol, ki so že bili uporabljeni za proizvodnjo določenih takih arom, ki so bile ali se bodo uporabile za proizvodnjo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.?
2. Ali je treba člen 27(1)(e) [Direktive 92/83] v okviru ciljev in celotnega besedila te direktive razlagati tako, da mora namembna država članica – ko so izdelki, kot je etilni alkohol, namenjeni za dajanje na trg v drugi državi članici, že dani v porabo v prvi državi članici in so oproščeni trošarine, ker so bili uporabljeni za pridobivanje arom za proizvodnjo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol., – zanje uporabiti enako obravnavo na svojem ozemlju?
3. Ali je treba določbe člena 27(1)(e) in člena 27(2)(d) [Direktive 92/83] ter [načeli] učinkovitosti in [sorazmernosti] razlagati tako, da državi članici dovoljujejo, da naloži postopkovne zahteve, po katerih se za prošnjo za oprostitev zahteva, da je uporabnik registrirani prejemnik in da je prodajalec trošarinskih izdelkov imetnik trošarinskega skladišča, čeprav država članica, v kateri so izdelki kupljeni, ne določa obveznosti, da mora biti gospodarski subjekt, ki jih daje na trg, imetnik trošarinskega skladišča?
4. Ali načeli sorazmernosti in učinkovitosti glede na določbe člena 27(1)(e) [Direktive 92/83] v okviru ciljev in celotnega besedila te direktive nasprotujeta temu, da se oprostitev, določena v teh določbah, ne uporablja za davčnega zavezanca v namembni državi članici, ki je prejel izdelke, kot je etilni alkohol, in je izhajal iz okoliščine, da se je štelo, da so ti izdelki oproščeni na podlagi uradne razlage te določbe te direktive, ki so jo dolgo časa podajali davčni organi izvirne države članice, je bila sprejeta v nacionalni pravni red in se je uporabljala v praksi, vendar je bilo pozneje ugotovljeno, da je napačna, če se glede na okoliščine lahko izključi možnost goljufije ali utaje trošarin?“

21. Tožeča stranka, Irska, Republika Poljska, Romunija in Evropska komisija so predložile pisna stališča.

IV. Dopustnost

22. Romunija izpodbija dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe, ker meni, da predložitveno sodišče Sodišču ni posredovalo podatkov, ki se zahtevajo v skladu s členom 94(c) Poslovnika Sodišča.⁹

23. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je postopek iz člena 267 PDEU instrument sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, v okviru katerega prvo zadnjim da elemente razlage prava Unije, ki jih ta potrebujejo za rešitev spora, o katerem morajo odločiti.¹⁰

⁹ Kot je razvidno iz Priporočil Sodišča Evropske unije nacionalnim sodiščem, ki se nanašajo na začetek postopka predhodnega odločanja (UL 2012, C 338, str. 1).

¹⁰ Glej v tem smislu sodbi z dne 5. julija 2012, Geistbeck (C-509/10, EU:C:2012:416, točka 47 in navedena sodna praksa), in z dne 20. junija 2013, Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, točka 26 in navedena sodna praksa).

24. Iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da nujnost razlage prava Unije, ki je koristna za nacionalno sodišče, zahteva, naj to sodišče opredeli pravne in dejanske elemente vprašanj, ki jih postavlja, ali vsaj razloži dejstva, ki so bila podlaga za ta vprašanja. Predložitvena odločba mora poleg tega vsebovati jasne razloge, iz katerih se je nacionalno sodišče spraševalo o razlagi prava Unije in iz katerih je menilo, da je treba Sodišču predložiti vprašanje za predhodno odločanje.¹¹

25. Res je, da predložitvena odločba še zdaleč ni popolna ter da v predstavitvi dejanskega stanja vsebuje več vrzeli in neskladij. V njej na primer ni napoteno na nobeno upošteveno določbo romunskega prava, čeprav so te navedene v pisnem stališču Komisije.

26. Kljub temu menim, da je predložitveno sodišče dovolj jasno navedlo razloge, iz katerih je Sodišču predložilo vprašanja o razlagi prava Unije. Poleg tega predložitvena odločba vsebuje dovolj podatkov, da lahko Sodišče in zainteresirani subjekti, ki imajo pravico predložiti stališča, dovolj dobro razumejo dejanski in pravni okvir postopka v glavni stvari, kar je razvidno tudi iz števila udeležencev pisnega dela postopka. Zdi se tudi, da nejasnosti glede narave postopkovnih zahtev, ki so jih naložili romunski organi, Sodišču ne preprečujejo, da bi podalo koristen odgovor na tretje vprašanje. Sodišču zato predlagam, naj sprejme ta predlog za sprejetje predhodne odločbe in nanj odgovori.

V. Pravna analiza

A. Prvo vprašanje

27. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem izvedeti, ali oprostitev plačila trošarine iz člena 27(1)(e) Direktive 92/83 velja samo za etilni alkohol, ki se uporablja za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %, ali tudi za etilni alkohol, ki je že bil uporabljen za proizvodnjo teh arom.¹²

28. Romunska nacionalna agencija davčne uprave meni, da navedena oprostitev velja le za etilni alkohol, ki je namenjen uporabi v proizvodnji arom, namenjenih za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %. Zato naj bi tudi zavrnila zahtevek za vračilo trošarine, ki jo je tožeča stranka plačala ob vnosu teh arom v Romunijo. Romunija podpira to stališče. Tožeča stranka, Irska, Republika Poljska in Komisija pa menijo, da se oprostitev iz člena 27(1)(e) Direktive 92/83 uporablja tudi za etilni alkohol, ki je bil že uporabljen za proizvodnjo arom.

29. Člen 20, prva alineja, Direktive 92/83 vsebuje opredelitev pojma „etilni alkohol“, ki vključuje „vse izdelke iz tarifnih oznak KN 2207 in 2208 z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2 % vol., ne glede na to, [ali] so sestavni del izdelka, ki se uvršča v drugo poglavje KN“. V mnenju o irskem pravu, ki je priloženo predložitveni odločbi, je navedeno, da se je etilni alkohol, ki ga vsebujejo

¹¹ Sodba z dne 18. aprila 2013, Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249, točka 28 in navedena sodna praksa).

¹² Prvo vprašanje se nanaša na „arom[e], ki so bile [...] uporabljene] za proizvodnjo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.“. Vendar predložitveno sodišče ne navaja nobenih podatkov glede trgovanja z brezalkoholnimi pijačami ali njihovi odpremi iz Irske v Romunijo.

zadevne arome, ob sprejetju Direktive 92/83 uvrščal v tarifno oznako KN 2207; arome kot take pa so se uvrščale v tarifno oznako KN 2208.¹³ Arome naj bi spadale v opredelitev pojma „etilni alkohol“ iz prve alineje člena 20 Direktive 92/83, zanje pa naj bi se plačala trošarina.¹⁴

30. Na podlagi člena 27(1)(e) Direktive 92/83 so izdelki, za katere se uporablja ta direktiva, oproščeni plačila harmonizirane trošarine, „kadar se uporabijo za proizvodnjo arom [...]“.¹⁵ Uporaba etilnega alkohola je torej tisti element, ki je odločilen za uporabo oprostitve.¹⁶ Vendar je besedilo te določbe dvoumno: razlagati ga je mogoče tako, da pomeni bodisi „kadar so namenjeni uporabi v proizvodnji arom“ bodisi „kadar so bili uporabljeni za proizvodnjo arom“.¹⁷

31. Zato se je treba opreti na druga merila za razlago, ki jih Sodišče običajno uporablja, to je na cilj in kontekst določbe, ki je predmet analize.¹⁸

32. Republika Poljska in Komisija poudarjata, da je cilj, ki se uresničuje z oprostitvami, določenimi v členu 27 Direktive 92/83, nevtralizirati vpliv trošarin na etilni alkohol, kadar se ta uporablja kot vmesni proizvod, ki ga vsebujejo drugi trgovski ali industrijski izdelki.¹⁹ Ta izdelek je „aroma, namenjena za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 % vol.“

33. Če bi prevladala razlaga, ki jo predlaga Romunija, bi to pomenilo, da bi bil etilni alkohol, namenjen proizvodnji takih arom, oproščen plačila trošarine, medtem ko taka oprostitvev ne bi veljala za etilni alkohol, ki ga te arome že vsebujejo. Taka razlaga bi privedla do absurdnega rezultata, saj bi bil etilni alkohol, ki je v fazi, v kateri je namenjen uporabi v proizvodnji arom, oproščen plačila trošarine, ponovno obdavčen s trošarino, kadar bi bil končno uporabljen za proizvodnjo teh arom. Takšen izid zagotovo ne bi dosegel cilja, ki je nevtralizirati vpliv trošarin na alkohol, ki se uporablja za proizvodnjo arom za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %.

34. Teleološka in sistematična razlaga člena 27(1)(e) Direktive 92/83 torej potrjujeta stališče tožeče stranke, Irske, Republike Poljske in Komisije. To razlago potrjujejo tudi nezavezujoče smernice Odbora Komisije za trošarine,²⁰ ki je večkrat obravnaval uporabo oprostitve plačila trošarine iz člena 27(1)(e).

¹³ Izdelki, ki se uvrščajo v tarifno oznako KN 2207, so: „Nedenaturiran etilni alkohol, z vsebnostjo alkohola 80 vol. % ali več; denaturirani etilni alkohol in drugi destilati, s katero koli vsebnostjo alkohola“; izdelki, ki se uvrščajo v tarifno oznako KN 2208, so: „Nedenaturiran etilni alkohol, z vsebnostjo alkohola manj kot 80 vol. %; žganja, likerji in druge alkoholne pijače; sestavljeni alkoholni pripravki, ki se uporabljajo pri proizvodnji pijač“ (Uredba Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi, UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382).

Sodišče je člen 20 Direktive 92/83 razložilo v sodbi z dne 12. junija 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338, točke od 34 do 40).

¹⁴ Glej točko 6 teh sklepnih predlogov.

¹⁵ Iz predložitvene odločbe ni razvidno, da bi predložitveno sodišče dvomilo o naravi izdelka, ki ga je kupila tožeča stranka. Prav tako v nobenem od predloženih pisnih stališč ni bilo navedeno, da bi tožeča stranka dejansko kupila aromo (ki je sama po sebi izdelek z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2 vol. %) za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %.

¹⁶ Glej po analogiji sodbo z dne 9. decembra 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, točka 49 in navedena sodna praksa).

¹⁷ To velja tudi za druge jezikovne različice te direktive, na primer: v nemščini: „zur Herstellung [...] verwendet werden“; v španščini: „cuando se utilicen“; v francoščini: „utilisés pour la production“; v nizozemščini: „wanneer zij gebruikt worden“; v italijanščini: „impiegati per la produzione“; v portugalsščini: „sejam utilizados“.

¹⁸ „V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba za razlago določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njen kontekst in cilje, ki se želijo doseči z ureditvijo, katere del je“ (sodba z dne 3. septembra 2020, *Niki Luftfahrt*, C-530/19, EU:C:2020:635, točka 23 in navedena sodna praksa).

¹⁹ Sodbi z dne 9. decembra 2010, *Repertoire Culinaire* (C-163/09, EU:C:2010:752, točka 48 in navedena sodna praksa), in z dne 15. oktobra 2015, *Biovet* (C-306/14, EU:C:2015:689, točka 21 in navedena sodna praksa).

²⁰ Člen 43(1) Direktive Sveta 2008/118 določa, da Komisiji pomaga odbor, ki se imenuje „Odbor za trošarine“.

35. Odbor za trošarine je najprej predlagal, da bi morale države članice oprostitev odobriti, če so bile arome uporabljene za pripravo brezalkoholnih pijač, ob upoštevanju nadzornih mehanizmov, ki so jih vzpostavile države članice.²¹ Za promet arom znotraj Skupnosti naj bi veljale določbe Direktive 92/12/EGS.²²

36. Vendar je Odbor za trošarine po temeljiti preučitvi upošteval dejstvo, da se arome pretežno uporabljajo v obliki koncentratov za pripravo brezalkoholnih pijač. Ker naj teh arom ne bi bilo mogoče uporabiti v nerazredčeni obliki, naj bi se štelo, da je alkohol, ki ga vsebujejo, denaturiran. Arome naj bi bile razmeroma drag izdelek, za katerega naj bi bilo treba odšteti več kot za najcenejši alkohol, ki je na voljo na trgu večine držav članic. Nazadnje, drag naj bi bil tudi postopek prečiščevanja arom, ki je potreben za pridobivanje etilnega alkohola iz teh arom. Odbor je ob upoštevanju navedenih lastnosti arom lahko upravičeno ugotovil, da odobritev oprostitve plačila trošarine v fazi proizvodnje arom ni podlaga za nastanek tveganja davčne utaje. Zato je predlagal, naj oprostitev plačila trošarine iz člena 27(1)(e) Direktive 92/83 velja od tega trenutka dalje.²³

37. Odbor za trošarine je v smernicah, sprejetih na zasedanju, ki je potekalo od 12. do 14. novembra 2003, navedel, da je bil skoraj soglasno sprejet dogovor, da se oprostitev na podlagi člena 27(1)(e) Direktive 92/83 zaradi zagotavljanja prometa arom s tarifnimi oznakami KN 13021930, 21069020 in 3302 znotraj Skupnosti²⁴ prizna od trenutka proizvodnje ali uvoza teh arom.²⁵

38. Posvetovanja, ki jih je opravil Odbor za trošarine, ravno tako pritrjujejo ugotovitvi, da oprostitev plačila trošarine v nasprotju s stališčem, ki ga zagovarja Romunija, velja za etilni alkohol, ki je bil že uporabljen za proizvodnjo arom.

39. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje odgovori:

Člen 27(1)(e) Direktive 92/83 je treba razlagati tako, da oprostitev plačila trošarine velja tako za etilni alkohol, ki je namenjen uporabi v proizvodnji arom, kot tudi za etilni alkohol, ki je že bil uporabljen za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %.

B. Drugo vprašanje

40. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem izvedeti, ali je treba člen 27(1)(e) Direktive 92/83 razlagati tako, da morajo druge države članice, če je etilni alkohol v neki državi članici sproščen v porabo in se zanj šteje, da je oproščen plačila trošarine, ker je bil uporabljen za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %, tak etilni alkohol, ki ga vsebujejo zadevne arome, obravnavati enako. Tožeča

²¹ Glej str. 3 CED št. 364, rev. 1, z dne 22. januarja 2003.

²² Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179), kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 807/2003 z dne 14. aprila 2003 o prilagoditvi določb glede odborov, ki pomagajo Komisiji pri uresničevanju njenih izvedbenih pooblastil, predvidenih v aktih Sveta, ki se sprejemajo v postopku posvetovanja (soglasje), Sklepu 1999/468/ES (UL L 122, str. 36).

²³ Glej str. 4 in 5 CED št. 364, rev. 1, z dne 22. januarja 2003.

²⁴ Tarifne oznake KN se nanašajo na kombinirano nomenklaturu v različici, ki je veljala na dan sprejetja smernic, to je od 12. do 14. novembra 2003. Te tarifne oznake so izrecno navedene kot odziv na dejstvo, da arome v členu 27(1)(e) Direktive 92/83 niso bile natančno opredeljene s tarifnimi oznakami KN. Obveljalo je prepričanje, da je bila ta nenatančnost edini razlog za nastanek tveganja davčne utaje (glej str. 4 sodbe CED št. 364, rev 1, z dne 22. januarja 2003).

²⁵ Glej str. 1 CED št. 458 z dne 19. novembra 2003.

stranka, Irska in Komisija menijo, da mora oprostitev, ki jo odobri država članica, v kateri se izdelek proizvaja, priznati tudi katera koli druga država članica, v katero je ta izdelek odpremljen. Romunija navaja, da to ne more veljati v vseh okoliščinah. Republika Poljska v zvezi s tem vprašanjem ni predložila stališča.

41. Glede na odgovor, ki ga predlagam na prvo vprašanje, morajo države članice etilni alkohol, ki je že bil uporabljen za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %, oprostiti plačila trošarine.

42. Poleg tega je Sodišče v sodni praksi, ki jo je izoblikovalo v zvezi z razlago člena 27(1)(f) Direktive 92/83, ki se po analogiji uporablja tudi za člen 27(1)(e), poudarilo, da morajo odločitev države članice, da za neki izdelek uvede trošarino ali da ga oprosti plačila trošarine, načeloma priznati vse države članice. Nasprotna razlaga bi ogrozila uresničitev cilja Direktive 92/83 in bi hkrati lahko pomenila oviro za prost pretok blaga.²⁶ Menim, da bi bilo to tudi v nasprotju z načelom lojalnega sodelovanja med državami članicami, kot je določeno v členu 4(3) PEU.²⁷

43. Če so bile torej arome v državi članici proizvodnje sproščene v porabo v skladu z nacionalno zakonodajo, s katero se prenaša člen 7 Direktive 2008/118, in je ta država članica oprostitev za zadevne arome uporabila v skladu z nacionalno zakonodajo, s katero se prenaša člen 27(1)(e) Direktive 92/83,²⁸ mora namembna država članica te izdelke ob njihovem prispetju na njeno ozemlje obravnavati enako, razen če se utemeljeno domneva, da je bila odobritev te oprostitve nezakonita.²⁹ Glede na odgovor, ki ga Sodišču predlagam na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ugotavljam, da v okviru tega postopka ni bilo dokazano, da je država članica, v kateri so bile arome proizvedene in sproščene v porabo, napačno uporabila oprostitev plačila trošarine iz člena 27(1)(e) Direktive 92/83.

44. Sodišču zato predlagam, naj na drugo vprašanje odgovori tako:

Člen 27(1)(e) Direktive 92/83 je treba razlagati tako, da mora namembna država članica, če je bil etilni alkohol v neki državi članici sproščen v porabo in je ta država članica pravilno uporabila oprostitev plačila trošarine iz te določbe, tak etilni alkohol na svojem ozemlju obravnavati enako.

C. Tretje vprašanje

45. Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem preveriti, ali člen 27(1)(e) in člen 27(2)(d) Direktive 92/83 ter načeli učinkovitosti in sorazmernosti državi članici dopuščajo, da trgovcu s trošarinskimi izdelki, ki je bil v državi članici, v kateri so bili ti izdelki proizvedeni in sproščeni v porabo, oproščen plačila trošarine, naloži postopkovne zahteve.

46. Tožeča stranka pojasnjuje, da romunsko pravo na področju pridobitev blaga znotraj Unije določa, da morajo biti arome za to, da bi zanje veljala oprostitev plačila trošarine na podlagi člena 27(1)(e) Direktive 92/83, odpremljene iz trošarinskega skladišča in dostavljene registriranemu gospodarskemu subjektu ali registriranemu prejemniku. Tožeča stranka zatrjuje,

²⁶ Sodba z dne 9. decembra 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, točki 41 in 42).

²⁷ Glej na primer sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øja v zadevi A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:12, točka 60).

²⁸ Glej tudi točko 34 teh sklepnih predlogov, kjer je napoteno na predlog Odbora za trošarine, v skladu s katerim naj bi se oprostitev iz člena 27(1)(e) Direktive 92/83 uporabljala od trenutka, ko so zadevne arome proizvedene.

²⁹ Glej po analogiji sodbo z dne 9. decembra 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, točki 43 in 44 ter navedena sodna praksa).

da teh pogojev ni mogla izpolniti, ker je zadevne arome pridobila od irske družbe, ki jih je prodala po tem, ko so bile sproščene v porabo v skladu z irskim pravom. Iz upoštevanih računov naj ne bi bilo razvidno, da je bila trošarina na to blago dejansko plačana oziroma da je bilo to blago pod režimom odloga plačila trošarine. V mnenju o irskem pravu, ki je priloženo predložitveni odločbi, naj bi bilo navedeno, da irska družba, od katere je tožeča stranka pridobila zadevne arome, na podlagi irskega prava ali prava Unije ni bila dolžna imeti statusa imetnika trošarinskega skladišča, saj trošarinskega blaga ni skladiščila, predelovala, proizvajala ali odpremljala.

47. Irska meni, da trgovcem v okoliščinah, ki izhajajo iz predložitvene odločbe, ni mogoče naložiti nobenih postopkovnih zahtev. Po mnenju Komisije je mogoče postopkovne zahteve naložiti le v okoliščinah, ki so skladne s sodno prakso Sodišča. Republika Poljska in Romunija menita, da so zadevne postopkovne zahteve dovoljene in upravičene, saj so namenjene zagotavljanju pravilne in enostavne uporabe oprostitve plačila trošarine ter preprečevanju morebitne davčne utaje, izogibanja ali zlorabe. Natančneje, Romunija meni, da bi, če bi dopustili, da promet z aromami poteka zunaj režima odloga plačila trošarine,³⁰ obstajalo tveganje, da bi se take arome uporabile kot sestavine za pripravo alkoholnih pijač za neposredno porabo, za katere se trošarina ne bi plačala.

48. Prvi dve vprašanji se nanašata le na razlago člena 27(1)(e) Direktive 92/83. Ker predložitvena odločba ne vsebuje nobenega dodatnega sklica na člen 27(2)(d) oziroma na nacionalno zakonodajo, s katero se prenaša ta določba, ali na okoliščine, v katerih bi se ta določba lahko uporabila za spor v postopku v glavni stvari, menim, da je mogoče na tretje vprašanje odgovoriti zgolj na podlagi člena 27(1)(e) Direktive 92/83.

49. Člen 27(1) v povezavi z dvaindvajseto uvodno izjavo Direktive 92/83 določa, da države članice določijo pogoje za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe oprostitve na podlagi te določbe ter za preprečevanje davčne utaje, izogibanja ali zlorabe. Pogoji, ki jih države članice določijo na podlagi te pristojnosti, ne smejo presežati tistega, kar je nujno potrebno za doseg cilja iz te določbe.³¹ V okoliščinah, ki so privedle do spora o glavni stvari, o katerem odloča predložitveno sodišče, se zdi, da je izvajanje te pristojnosti omejeno na preverjanje, ali se arome dejansko uporabljajo za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %.

50. Poleg tega morajo države članice pri izvajanju pristojnosti za določitev pogojev, ki veljajo za oprostitvev plačila trošarine iz člena 27(1)(e) Direktive 92/83, upoštevati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije. Mednje med drugim spadata načeli sorazmernosti in učinkovitosti.³²

51. V skladu z načelom sorazmernosti je treba preučiti, ali postopkovne zahteve ne presežajo tega, kar je primerno in potrebno za uresničitev ciljev, ki jim legitimno sledi člen 27(1)(e) Direktive 92/83. Če je mogoče izbirati med več primernimi ukrepi, je treba izbrati tistega, ki je najmanj obremenjujoč, povzročene neugodnosti pa ne smejo biti nesorazmerne z zastavljenimi cilji.³³

52. Načelo učinkovitosti pa zahteva, da nacionalna postopkovna pravila ne onemogočajo ali čezmerno otežujejo uresničevanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije.³⁴

³⁰ Romunija se sklicuje na člene od 17 do 20 poglavja IV Direktive 2008/118, ki obravnavajo gibanje trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine.

³¹ Glej sodbo z dne 9. decembra 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752, točka 51).

³² Glej po analogiji sodbi z dne 13. julija 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, točka 45 in navedena sodna praksa), in z dne 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, točka 56 in navedena sodna praksa).

³³ Glej sodbo z dne 9. marca 2010, ERG in drugi (C-379/08 in C-380/08, EU:C:2010:127, točka 86 in navedena sodna praksa).

³⁴ Glej sodbo z dne 18. oktobra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, točki 23 in 25 ter navedena sodna praksa).

53. Predložitveno sodišče, ki odloča o sporu o glavni stvari in ki mora prevzeti odgovornost za končno sodno odločbo, mora presoditi, ali pravila, ki jih želijo uporabiti romunski davčni organi, izpolnjujejo zahteve, opisane v točkah od 50 do 52 teh sklepnih predlogov. Predložitvenemu sodišču so lahko pri taki presoji v pomoč naslednje ugotovitve.

54. V zvezi s ciljem zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitve plačila trošarine za preprečevanje morebitne davčne utaje, izogibanja ali zlorabe je treba upoštevati: (i) da so bile arome sproščene v porabo v državi članici, v kateri so bile proizvedene; (ii) da je ta država članica pravilno uporabila oprostitvev plačila trošarine; (iii) da je Odbor za trošarine menil, da odobritev oprostitvev plačila trošarine v fazi proizvodnje arom ni razlog za nastanek tveganja davčne utaje,³⁵ in (iv) da ne obstaja noben element, ki bi kazal na to, da je skušala tožeča stranka tako oprostitvev plačila trošarine pridobiti z goljufijo.

55. V zvezi z uporabo načel sorazmernosti in učinkovitosti pa bi moralo predložitveno sodišče preučiti trditev tožeče stranke, da postopkovnih zahtev ni mogla izpolniti, ker so bile arome proizvedene in sproščene v prosti promet v državi članici, ki je to oprostitvev plačila trošarine odobrila.

56. V okoliščinah zadeve, o kateri odloča predložitveno sodišče, se zdi, da bi uporaba postopkovnih zahtev, pri kateri vztrajajo romunski organi, zelo verjetno povzročila, da bi bila tožeči stranki nezakonito odvzeta pravica do oprostitvev plačila trošarine, ki jo je pravilno odobrila druga država članica. V tem okviru bi moralo predložitveno sodišče upoštevati sodno prakso Sodišča, v skladu s katero velja, da neizpolnjevanje povsem formalnih pogojev, ki niso potrebni za zagotavljanje izpolnjevanja vsebinskih zahtev glede dejanske uporabe zadevnih izdelkov, ne more omajati pravice tožeče stranke do uveljavljanja obvezne oprostitvev plačila trošarine iz člena 27(1)(e) Direktive 92/83.³⁶

57. Sodišču zato predlagam, naj na tretje vprašanje odgovori tako:

Člen 27(1)(e) Direktive 92/83 ter načeli učinkovitosti in sorazmernosti državi članici dopuščajo, da trgovcu s trošarinskimi izdelki, ki je bil v državi članici, v kateri so bili ti izdelki proizvedeni in sproščeni v porabo, oproščen plačila trošarine, naloži postopkovne zahteve le, če so te nujno potrebne za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe zadevne oprostitvev ter za preprečevanje davčne utaje, izogibanja ali zlorabe. Države članice morajo pri uvedbi takih postopkovnih zahtev upoštevati splošna načela prava Unije, vključno z načeloma sorazmernosti in učinkovitosti.

D. Četrto vprašanje

58. Zdi se, da četrto vprašanje temelji na predpostavki, da država članica, v kateri so bile arome proizvedene, oprostitvev iz člena 27(1)(e) Direktive 92/83 ni uporabila pravilno. Če bo Sodišče na prvo vprašanje predložitvenega sodišča odgovorilo tako, kot predlagam v teh sklepnih predlogih, bo četrto vprašanje temeljilo na napačni predpostavki, zato nanj ni treba odgovoriti.

³⁵ Glej preudarke, navedene v točki 36 teh sklepnih predlogov.

³⁶ Glej po analogiji sodbe z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 31); z dne 13. julija 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, točka 46 in navedena sodna praksa), in z dne 7. novembra 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, točka 59 in navedena sodna praksa).

VI. Predlog

59. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je postavilo Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija), odgovori:

1. Člen 27(1)(e) Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače je treba razlagati tako, da oprostitev plačila trošarine velja tako za etilni alkohol, ki je namenjen uporabi v proizvodnji arom, kot tudi za etilni alkohol, ki je že bil uporabljen za proizvodnjo arom, namenjenih za pripravo brezalkoholnih pijač z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 1,2 vol. %.
2. Člen 27(1)(e) Direktive 92/83 je treba razlagati tako, da mora namembna država članica, če je bil etilni alkohol v neki državi članici sproščen v porabo in je ta država članica pravilno uporabila oprostitev plačila trošarine iz te določbe, tak etilni alkohol na svojem ozemlju obravnavati enako.
3. Člen 27(1)(e) Direktive 92/83 ter načeli učinkovitosti in sorazmernosti državi članici dopuščajo, da trgovcu s trošarinskimi izdelki, ki je bil v državi članici, v kateri so bili ti izdelki proizvedeni in sproščeni v porabo, oproščen plačila trošarine, naloži postopkovne zahteve le, če so te nujno potrebne za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe zadevne oprostitve ter za preprečevanje davčne utaje, izogibanja ali zlorabe. Države članice morajo pri uvedbi takih postopkovnih zahtev upoštevati splošna načela prava Unije, vključno z načeloma sorazmernosti in učinkovitosti.