Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 22ας Δεκεμβρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Οδηγία 92/83/ΕΟΚ – Εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Αιθυλική αλκοόλη – Απαλλαγές – Άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄ – Παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή μη αλκοολούχων τροφίμων και ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 % – Πεδίο εφαρμογής – Αρχές της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας»

Στην υπόθεση C-332/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Μαΐου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

Quadrant Amroq Beverages SRL

κατά

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Δ. Γρατσία, πρόεδρο τμήματος, M. Ilešič (εισηγητή) και I. Jarukaitis, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. M. Collins

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Quadrant Amroq Beverages SRL, εκπροσωπούμενη από τον D.-D. Dascălu, avocat,

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane και A. Rotăreanu,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

– η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από την M. Browne και τους A. Joyce και M. Tierney,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και C. Perrin,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Ιουλίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21), καθώς και των αρχών της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας.

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Quadrant Amroq Beverages SRL και της Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Marilor Contribuabili (εθνικής φορολογικής αρχής – γενικής διεύθυνσης φορολογουμένων υψηλού εισοδήματος, Ρουμανία, στο εξής: αρμόδια φορολογική αρχή), σχετικά με την επιστροφή των ειδικών φόρων κατανάλωσης που κατέβαλε η εν λόγω εταιρία για την αιθυλική αλκοόλη.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 92/83

3 Η εικοστή δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/83 έχει ως εξής:

«[Εκτιμώντας:] ότι τα κράτη μέλη δεν πρέπει να αποστερούνται των μέσων καταπολέμησης κάθε φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης, η οποία δύναται να προκύψει στον τομέα των απαλλαγών».

4 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη επιβάλλουν ειδικό φόρο κατανάλωσης στην αιθυλική αλκοόλη σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.»

5 Το άρθρο 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας ο όρος "αιθυλική αλκοόλη" περιλαμβάνει:

– όλα τα προϊόντα με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % vol, τα οποία υπάγονται στους κωδικούς ΣΟ 2207 και 2208, ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα

αποτελούν μέρος προϊόντος υπαγομένου σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ [που περιλαμβάνονται στο παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 2015/1754 της Επιτροπής, της 6ης Οκτωβρίου 2015 (ΕΕ 2015, L 285, σ. 1) (στο εξής: ΣΟ)]».

6 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, και παράγραφος 2, στοιχείο δ′, της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα προϊόντα που καλύπτονται από την παρούσα οδηγία από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τους όρους τους οποίους καθορίζουν με σκοπό την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης:

[…]

ε) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %·

[…]

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τα προϊόντα που καλύπτονται από την παρούσα οδηγία από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με όρους τους οποίους καθορίζουν με σκοπό την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης:

[…]

δ) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων, εφόσον αυτά στην τελική μορφή τους δεν περιέχουν αλκοόλη».

Η οδηγία 92/12/ΕΟΚ

7 Το άρθρο 24 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 807/2003 του Συμβουλίου, της 14ης Απριλίου 2003 (ΕΕ 2003, L 122, σ. 36), όριζε τα εξής:

«1. Η [Ευρωπαϊκή] Επιτροπή επικουρείται από επιτροπή, αποκαλούμενη “Επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης”.

[…]

4. Εκτός από τα μέτρα που αναφέρονται στην παράγραφο 2, η επιτροπή εξετάζει τα θέματα που θέτει ο πρόεδρος, είτε με δική του πρωτοβουλία είτε ύστερα από αίτηση αντιπροσώπου κράτους μέλους, και τα οποία αφορούν την εφαρμογή των σχετικών με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης κοινοτικών διατάξεων.

[…]»

Η οδηγία 2008/118/ΕΚ

8 Η αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12) έχει ως εξής:

«Οι όροι επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης στα προϊόντα που καλύπτει η οδηγία 92/12/ΕΟΚ, εφεξής "προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης", πρέπει να είναι εναρμονισμένοι ώστε να διασφαλίζεται η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.»

9 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2008/118 προβλέπει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των κάτωθι προϊόντων (εφεξής "προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης"):

[…]

β) αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά που εμπίπτουν στις οδηγίες [92/83] και 92/84/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης για τα αλκοολούχα ποτά και την αλκοόλη (ΕΕ 1992, L 316, σ. 29)]».

10 Κατά το άρθρο 4, σημεία 1 και 9, της οδηγίας 2008/118:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας και των διατάξεων εφαρμογής της, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1) "εγκεκριμένος αποθηκευτής": φυσικό ή νομικό πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους, στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του, να παράγει, να μεταποιεί, να κατέχει, να παραλαμβάνει ή να αποστέλλει υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής του φόρου σε φορολογική αποθήκη,

[…]

9) "εγγεγραμμένος παραλήπτης": φυσικό ή νομικό πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού, στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του, και υπό τους όρους που αυτές καθορίζουν, να παραλαμβάνει υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης».

11 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως "θέση σε ανάλωση" νοείται:

α) η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου,

β) η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου και της εθνικής νομοθεσίας,

γ) η παραγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης παραγωγής, εκτός καθεστώτος αναστολής,

η εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εισαγωγής, εκτός εάν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπαχθούν, αμέσως μετά την εισαγωγή, σε καθεστώς αναστολής.»

Η ΣΟ

12 Το κεφάλαιο 22 της ΣΟ περιλαμβάνει τις κλάσεις 2207 και 2208, οι οποίες έχουν ως εξής:

Κωδικός ΣΟ	Περιγραφή εμπορευμάτων
[…]	[…]
2207	Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο 80 % vol ή περισσότερο. Αιθυλική αλκοόλη και αποστάγματα μετουσιωμένα, οποιουδήποτε τίτλου
[…]	[…]
2208	Αιθυλική αλκοόλη μη μετουσιωμένη, με κατ' όγκο αλκοολικό τίτλο λιγότερο του 80 % vol. Αποστάγματα, λικέρ και άλλα οινοπνευματώδη ποτά

13 Το κεφάλαιο 33 της ΣΟ περιλαμβάνει την ακόλουθη κλάση:

Κωδικός ΣΟ	Περιγραφή εμπορευμάτων
[…]	[…]
3302	Μείγματα ευωδών ουσιών και μείγματα (στα οποία περιλαμβάνονται και τα αλκοολικά διαλύματα) με βάση μία ή περισσότερες από αυτές τις ουσίες, των τύπων που χρησιμοποιούνται ως πρώτες ύλες για τη βιομηχανία. Άλλα παρασκευάσματα με βάση ευώδεις ουσίες που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή ποτών:
[…]	[…]

Οι κατευθυντήριες γραμμές που εγκρίθηκαν κατά τη συνεδρίαση της 12ης, 13ης και 14ης Νοεμβρίου 2003

14 Κατά το σημείο 1 του εγγράφου της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης με τίτλο «Κατευθυντήριες γραμμές που εγκρίθηκαν κατά τη συνεδρίαση της 12ης, 13ης και 14ης Νοεμβρίου 2003» (έγγραφο της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης, αριθ. 458 της 19ης Νοεμβρίου 2003), «[ο]ι αντιπροσωπείες δέχονται σχεδόν ομόφωνα ότι η απαλλαγή που

προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας [92/83] χορηγείται από το χρονικό σημείο της παρασκευής ή της εισαγωγής αρωματικών ουσιών που υπάγονται στους κωδικούς 1302 1930, 2106 9020 και 3302 της ΣΟ, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο εγκρίσεως τ[ων] εν λόγω κατευθυντήρι[ων] γραμμ[ών].»

Το ρουμανικό δίκαιο

15 Το άρθρο 206[58], παράγραφος 1, στοιχείο e, του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (Monitorul Oficial al României, μέρος I, αριθ. 927 της 23ης Δεκεμβρίου 2003, στο εξής: φορολογικός κώδικας του 2003), ο οποίος ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015, όριζε τα εξής:

«Η αιθυλική αλκοόλη, καθώς και τα λοιπά αλκοολούχα προϊόντα που αναφέρονται στο άρθρο 206[2], στοιχείο a, απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης:

[…]

e) όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών που προορίζονται για την παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.»

16 Η διατύπωση της διατάξεως αυτής επαναλαμβάνεται στο άρθρο 397 παράγραφος 1, του Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal (νόμου 227/2015 περί φορολογικού κώδικα), της 8ης Σεπτεμβρίου 2015 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 688 της 10ης Σεπτεμβρίου 2015, στο εξής: φορολογικός κώδικας του 2015), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016.

17 Οι εφαρμοστέοι κανόνες μεθοδολογίας του άρθρου 206[58] του φορολογικού κώδικα του 2003 προέβλεπαν τα εξής:

«[…]

13. Σε όλες τις περιπτώσεις του άρθρου 206[58], παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα [του 2003], η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης χορηγείται αποκλειστικά στον χρήστη του προϊόντος, υπό την προϋπόθεση ότι η προμήθεια των προϊόντων γίνεται απευθείας από φορολογική αποθήκη.

14. Ο χρήστης που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αιθυλικής αλκοόλης για τους σκοπούς του άρθρου 206[58], παράγραφος 1, στοιχεία b έως i, του φορολογικού κώδικα [του 2003], πρέπει να έχει την ιδιότητα του εγγεγραμμένου παραλήπτη.

[…]

16. Η απαλλαγή χορηγείται άμεσα:
a) στις περιπτώσεις του άρθρου 206[58], παράγραφος 1, στοιχεία d, f, g και h, του φορολογικού κώδικα [του 2003]·

b) στις περιπτώσεις του άρθρου 206[58], παράγραφος 1, στοιχεία a, b, c και e, του φορολογικού κώδικα [του 2003], στον εγκεκριμένο φορολογικό αποθηκευτή που λειτουργεί στο πλαίσιο ενιαίου συστήματος. Ως "ενιαίο σύστημα" νοείται η χρήση αιθυλικής αλκοόλης και άλλων αλκοολούχων προϊόντων από τον αποθηκευτή για την παραγωγή τελικών προϊόντων, τα οποία προορίζονται για κατανάλωση ως έχουν, χωρίς περαιτέρω επεξεργασία.

[…]

17. Σε όλες τις περιπτώσεις άμεσης απαλλαγής, αυτή χορηγείται εφόσον ο τελικός χρήστης έχει λάβει σχετική έγκριση. Η έγκριση αφορά όλους τους χρήστες που αγοράζουν προϊόντα απαλλασσόμενα από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

[…]

34. Σε όλες τις περιπτώσεις άμεσης απαλλαγής, στην τιμή των προϊόντων κατά την παράδοση δεν περιλαμβάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης και για κάθε μεταφορά των εν λόγω προϊόντων θα πρέπει αυτά να συνοδεύονται από ανατύπωση του ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου της παραγράφου 91.

[…]

37. Στις περιπτώσεις του άρθρου 206[58], παράγραφος 1, στοιχεία a, b, c, e και i, του φορολογικού κώδικα [του 2003], η απαλλαγή χορηγείται έμμεσα. Στην τιμή των προϊόντων κατά την παράδοση περιλαμβάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, εφόσον δε ο επιχειρηματίας έχει την ιδιότητα του χρήστη μπορεί μετά την παράδοση να υποβάλει αίτηση επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Codul de procedură fiscală (κώδικα φορολογικής διαδικασίας).

38. Για την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, ο χρήστης υποβάλλει στην τοπική φορολογική αρχή, σε μηνιαία βάση και το αργότερο την εικοστή πέμπτη ημέρα του μήνα που έπεται εκείνου για τον οποίο ζητείται η επιστροφή, αίτηση συνοδευόμενη από:
a) αντίγραφο του τιμολογίου αγοράς της αιθυλικής αλκοόλης και/ή των άλλων αλκοολούχων προϊόντων, στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο ειδικός φόρος κατανάλωσης·
b) στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στον προμηθευτή, ήτοι αποδεικτικό καταβολής επικυρωμένο από την τράπεζα στην οποία ο χρήστης διατηρεί λογαριασμό·
c) στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η ποσότητα που χρησιμοποιήθηκε για τους σκοπούς για τους οποίους χορηγήθηκε η απαλλαγή, ήτοι κατάσταση των ποσοτήτων που πράγματι χρησιμοποιήθηκαν καθώς και τα σχετικά έγγραφα τεκμηρίωσης.»

18 Οι εφαρμοστέοι κανόνες μεθοδολογίας του άρθρου 397 του φορολογικού κώδικα του 2015 προβλέπουν τα εξής:

«[…]

81. 1. Στις περιπτώσεις άμεσης απαλλαγής, η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 397, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα [του 2015] χορηγείται αποκλειστικά στον χρήστη, υπό την προϋπόθεση ότι η προμήθεια των προϊόντων γίνεται είτε απευθείας από φορολογική αποθήκη είτε με ενδοκοινοτική απόκτηση από τον ίδιο τον χρήστη είτε με απευθείας εισαγωγή από τον ίδιο τον χρήστη.

2. Στις περιπτώσεις έμμεσης απαλλαγής, η απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 397, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα [του 2015] χορηγείται αποκλειστικά στον χρήστη, υπό την προϋπόθεση ότι η προμήθεια των προϊόντων γίνεται είτε απευθείας από φορολογική αποθήκη είτε από εγγεγραμμένο παραλήπτη είτε με απευθείας εισαγωγή από τον ίδιο τον χρήστη. Ο εγγεγραμμένος παραλήπτης που παραδίδει προϊόντα προοριζόμενα να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς που συνεπάγονται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης καταγράφει χωριστά στο τιμολόγιο την αξία του φόρου που καταβάλλεται στο Δημόσιο.

3. Ο χρήστης που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αιθυλικής αλκοόλης για τους σκοπούς του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχεία b έως i, του φορολογικού κώδικα [του 2015] πρέπει να έχει την ιδιότητα του εγγεγραμμένου παραλήπτη.

4. Όταν η αιθυλική αλκοόλη εισάγεται από τρίτη χώρα προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχεία b έως i, του φορολογικού κώδικα [του 2015], ο εισαγωγέας πρέπει να είναι και ο χρήστης της πρώτης ύλης.

82. 1. Απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης χορηγείται απευθείας:
   a) στις περιπτώσεις του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχεία d και f, του φορολογικού κώδικα [του 2015]·
   b) στην περίπτωση του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχείο b, του φορολογικού κώδικα [του 2015], μόνο για την παραγωγή φαρμακευτικών σκευασμάτων οινοπνεύματος·
   c) στις περιπτώσεις του άρθρου 397, παράγραφος 1, στοιχεία a, c και e, του φορολογικού κώδικα [του 2015].

2. Η άμεση απαλλαγή της παραγράφου 1, στοιχεία b and c, χορηγείται μόνο στους εγκεκριμένους αποθηκευτές που λειτουργούν εντός ενιαίου συστήματος. Ως "ενιαίο σύστημα" νοείται η χρήση αιθυλικής αλκοόλης και άλλων αλκοολούχων προϊόντων στις εγκαταστάσεις της φορολογικής αποθήκης για την παραγωγή τελικών προϊόντων, τα οποία προορίζονται για κατανάλωση ως έχουν, χωρίς περαιτέρω επεξεργασία.

3. Σε όλες τις περιπτώσεις άμεσης απαλλαγής, αυτή χορηγείται εφόσον ο τελικός χρήστης έχει λάβει σχετική έγκριση.»

Η ιρλανδική νομοθεσία

19 Το άρθρο 77, στοιχείο a, σημείο iii, του Finance Act 2003 (δημοσιονομικού νόμου του 2003) μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη της Ιρλανδίας το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83. Το άρθρο αυτό προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη της εφαρμογής τυχόν άλλης απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, και υπό τους όρους που δύνανται να ορίσουν ή να επιβάλουν με άλλον τρόπο οι Commissioners [φορολογική αρχή, Ιρλανδία], απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης χορηγείται για τα αλκοολούχα προϊόντα για τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση των Commissioners [φορολογικής αρχής]:

a) ότι πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ή έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή:

[…]

iii) αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής ή ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

20 Η Concentrate Manufacturing Company Ireland (στο εξής: CMCI) είναι ιρλανδική θυγατρική της PepsiCo, πολυεθνικής εταιρίας που παράγει τρόφιμα και ποτά. Η CMCI χρησιμοποιεί 100 % μη μετουσιωμένη αιθυλική αλκοόλη, η οποία εμπίπτει στην κλάση 2207 της ΣΟ, για την παρασκευή αρωματικών ουσιών που εμπίπτουν στην κλάση 3302 της ΣΟ. Οι αρωματικές αυτές ουσίες έχουν ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % και προορίζονται για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών.

21 Η CMCI παράγει τις εν λόγω αρωματικές ουσίες στην Ιρλανδία και τις πωλεί σε άλλη ιρλανδική θυγατρική της PepsiCo, την Pepsi Cola International Cork (στο εξής: Pepsi Ireland). Η τελευταία αυτή εταιρία πώλησε αρωματικές ουσίες στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η οποία τις χρησιμοποιεί για την παραγωγή αναψυκτικών στη Ρουμανία. Οι επίμαχες αρωματικές ουσίες παραδίδονται απευθείας από τη CMCI στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης.

22 Η τελευταία δεν έχει την ιδιότητα του εγγεγραμμένου παραλήπτη και η Pepsi Ireland δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή. Αντιθέτως, η CMCI είναι εγκεκριμένος αποθηκευτής.

23 Μεταξύ των ετών 2011 και 2014 καθώς και μεταξύ Ιανουαρίου και Αυγούστου 2016, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης κατέβαλε 3 702 961 ρουμανικά λέι (RON) (περίπου 752 787 ευρώ) ως ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των επίμαχων στην κύρια δίκη αρωματικών ουσιών. Τον Σεπτέμβριο του 2016 η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ζήτησε την επιστροφή του ποσού αυτού.

24 Η αρμόδια φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση, με την αιτιολογία ότι το άρθρο 206[58] του φορολογικού κώδικα του 2003, νυν άρθρο 397 του φορολογικού κώδικα του 2015, προβλέπει απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης μόνο για την αιθυλική αλκοόλη και τα λοιπά αλκοολούχα προϊόντα που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή τροφίμων ή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %. Η εν λόγω αρχή εκτιμά ότι δεν μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή στο μέτρο που η προσφεύγουσα της κύριας δίκης παράγει μη αλκοολούχα ποτά με βάση αρωματικές ουσίες για είδη διατροφής που περιέχουν αλκοόλη.

25 Επιπλέον, κατά την εν λόγω αρχή, η απαλλαγή δεν μπορεί να χορηγηθεί εφόσον η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν έχει την ιδιότητα του εγγεγραμμένου παραλήπτη και η Pepsi Ireland δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή.

26 Σύμφωνα με την ιρλανδική φορολογική νομοθεσία, στην αλκοόλη που χρησιμοποιείται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων για την παρασκευή τροφίμων ή ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 % παρέχεται η απαλλαγή του άρθρου 77, στοιχείο a, σημείο iii, του δημοσιονομικού νόμου του 2003, το οποίο μεταφέρει στην ιρλανδική έννομη τάξη το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83. Η απαλλαγή αυτή χορηγείται για την αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιείται όχι μόνο κατά την παραγωγή των εν λόγω αρωματικών ουσιών, αλλά και για κάθε μεταγενέστερη πώληση.

27 Εντούτοις, η αρμόδια φορολογική αρχή εκτιμά ότι οι εν λόγω αρωματικές ουσίες πρέπει να υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

28 Αφού η αρμόδια φορολογική αρχή απέρριψε, με απόφαση της 22ας Ιουνίου 2017, την από 28 Δεκεμβρίου 2016 φορολογική ένστασή της, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία). Το δικαστήριο αυτό διερωτάται ως προς την ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, και παράγραφος 2, στοιχείο δ′, της οδηγίας 92/83.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της [οδηγίας 92/83] την έννοια ότι απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης μόνον προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή, εν συνεχεία, μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, ή ότι τυγχάνουν της εν λόγω απαλλαγής και προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη που έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή ορισμένων αρωματικών ουσιών αυτού του είδους, τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί ή πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %;

2) Έχει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83, στο πλαίσιο των σκοπών και της όλης οικονομίας της οδηγίας, την έννοια ότι, εφόσον προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη που προορίζονται να διατεθούν στο εμπόριο εντός άλλου κράτους μέλους έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα πρώτο κράτος μέλος, με απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, δεδομένου ότι χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, το κράτος μέλος προορισμού πρέπει να τα μεταχειρισθεί κατά τον ίδιο τρόπο;

3) Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, και παράγραφος 2, στοιχείο δ′, της οδηγίας 92/83, καθώς και οι [αρχές] της αποτελεσματικότητας και της [αναλογικότητας], την έννοια ότι επιτρέπουν σε κράτος μέλος να επιβάλλει διαδικαστικές απαιτήσεις οι οποίες εξαρτούν την εφαρμογή της απαλλαγής, όσον αφορά τον παραλήπτη, από την υποχρέωση αυτός να έχει την ιδιότητα του εγγεγραμμένου παραλήπτη και, όσον αφορά τον πωλητή, [από την] υποχρέωση αυτός να έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ακόμη και αν το κράτος μέλος στο οποίο αποκτώνται τα εν λόγω προϊόντα δεν επιβάλλει στον επιχειρηματία ο οποίος τα διαθέτει στην αγορά την υποχρέωση να έχει την ιδιότητα του φορολογικού αποθηκευτή;

4) Αντιτίθενται οι αρχές της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας, ερμηνευόμενες υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83, στο πλαίσιο των σκοπών και της όλης οικονομίας της οδηγίας, στη μη εφαρμογή της προβλεπόμενης από τις διατάξεις αυτές απαλλαγής σε φορολογούμενο κράτους μέλους προορισμού, ο οποίος παρέλαβε προϊόντα με βάση την αιθυλική αλκοόλη και στηρίχθηκε στο γεγονός ότι τα προϊόντα αυτά χαρακτηρίστηκαν ως απαλλασσόμενα από τον φόρο βάσει επίσημης ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων της οδηγίας από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προέλευσης, ερμηνεία πάγια για μεγάλο χρονικό διάστημα, η οποία μεταφέρθηκε μεν στην εθνική έννομη τάξη και εφαρμόστηκε στην πράξη, πλην όμως αποδείχθηκε εσφαλμένη στη συνέχεια, σε περίπτωση κατά την οποία, δεδομένων των συνθηκών, δύναται να αποκλειστεί το ενδεχόμενο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής των ειδικών φόρων κατανάλωσης;»

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

30 Η Ρουμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως με το σκεπτικό ότι το αιτούν δικαστήριο δεν παρέσχε στο Δικαστήριο τα κατά το άρθρο 94, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου απαιτούμενα στοιχεία.

31 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η διαδικασία του άρθρου 267 ΣΛΕΕ αποτελεί μέσο συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, με την οποία το Δικαστήριο παρέχει στα εθνικά δικαστήρια τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς επί της οποίας καλούνται να αποφανθούν (αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2013, Impacto Azul, C-186/12, EU:C:2013:412, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 1ης Αυγούστου 2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της ως άνω διαδικασίας, εναπόκειται αποκλειστικά στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς της κύριας δίκης και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής απόφασης, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες κάθε υπόθεσης, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής απόφασης για την έκδοση της δικής του απόφασης όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται κατ' αρχήν να απαντήσει. Ως εκ τούτου, για τα ερωτήματα που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης συντρέχει τεκμήριο λυσιτέλειας. Το Δικαστήριο μπορεί, επομένως, να απορρίψει αίτηση εθνικού δικαστηρίου μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσης ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2021, BalevBio, C-76/20, EU:C:2021:441, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Επίσης από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η ανάγκη να δοθεί ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που να είναι χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή απαιτεί να ορίσει αυτός το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται τα ερωτήματα που θέτει ή, τουλάχιστον, να εξηγήσει τις πραγματικές περιστάσεις στις οποίες στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά. Η απόφαση περί παραπομπής πρέπει επιπλέον να αναφέρει τους συγκεκριμένους λόγους που οδήγησαν τον εθνικό δικαστή να διερωτηθεί ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και να θεωρήσει αναγκαία την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο (απόφαση της 1ης Αυγούστου 2022, Roma Multiservizi και Rekeep, C-332/20, EU:C:2022:610, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Εν προκειμένω, μολονότι η απόφαση περί παραπομπής παρουσιάζει ορισμένα κενά, το Δικαστήριο εκτιμά ότι το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε με επαρκή σαφήνεια τους λόγους για τους οποίους υπέβαλε ερωτήματα ως προς την ερμηνεία ορισμένων διατάξεων και ορισμένων αρχών του δικαίου της Ένωσης. Επιπλέον, τα στοιχεία που περιέχονται στην απόφαση περί παραπομπής παρείχαν τη δυνατότητα στις κυβερνήσεις των κρατών μελών, καθώς και στους λοιπούς ενδιαφερομένους, να υποβάλουν παρατηρήσεις.

35 Συνεπώς, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

36 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι τόσο η αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιείται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων να χρησιμοποιηθούν εν συνεχεία για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, όσο και η αιθυλική αλκοόλη που έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή τέτοιων αρωματικών ουσιών εμπίπτουν στην απαλλαγή που προβλέπει η διάταξη αυτή.

37 Η οδηγία 92/83, η οποία προβαίνει σε εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά, προβλέπει, στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τα προϊόντα που καλύπτονται από την οδηγία αυτή από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τους όρους τους οποίους καθορίζουν με σκοπό την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης, όταν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.

38 Κατά το άρθρο 20, πρώτη περίπτωση, της εν λόγω οδηγίας, ο όρος «αιθυλική αλκοόλη» περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, «όλα τα προϊόντα με αποκτημένο ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 %, τα οποία υπάγονται στις [κλάσεις] 2207 και 2208 [της ΣΟ], ακόμη και όταν τα εν λόγω προϊόντα αποτελούν μέρος προϊόντος υπαγομένου σε άλλο κεφάλαιο της ΣΟ».

39 Εξάλλου, επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 27 της οδηγίας 92/83, μόνον τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής μπορούν να τύχουν απαλλαγής δυνάμει του εν λόγω άρθρου 27. Αντιθέτως, ελάχιστη σημασία έχει αν τα προϊόντα αυτά αποτελούν μέρος εμπορεύματος το οποίο, αυτό καθεαυτό, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας [απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Y GmbH (Ελαιορητίνη βανίλιας), C-668/20, EU:C:2022:270, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

40 Κατά συνέπεια, κάθε προϊόν που υπάγεται στις κλάσεις ΣΟ 2207 και 2208 και έχει ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο άνω του 1,2 % περιλαμβάνεται στον όρο «αιθυλική αλκοόλη» κατά την έννοια του άρθρου 20, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 92/83, ακόμη και αν αποτελεί μέρος αρωματικής ουσίας που υπάγεται στην κλάση 3302 της ΣΟ. Ως εκ τούτου, δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, το προϊόν αυτό πρέπει, κατ' αρχήν, να υπόκειται στον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης που προβλέπει η εν λόγω οδηγία, με την επιφύλαξη, ωστόσο, των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας.

41 Ωστόσο, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 30 των προτάσεών του, το γράμμα του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83 δεν είναι σαφές.

42 Κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αυτή αποτελεί μέρος [απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Ministerstvo životního prostředí (Παπαγάλοι Ara hyacinthe), C-659/20, EU:C:2022:642, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

43 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξεταστεί το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83, καθώς και οι σκοποί που επιδιώκει η οδηγία.

44 Από τη νομολογία προκύπτει ότι το στοιχείο που καθορίζει την απαλλαγή που προβλέπεται στη διάταξη αυτή είναι η τελική χρήση της αιθυλικής αλκοόλης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 49).

45 Εν προκειμένω, η τελική χρήση συνίσταται, αφενός, στην παραγωγή αρωματικών ουσιών που περιέχουν οι ίδιες αιθυλική αλκοόλη και, αφετέρου, στην παραγωγή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.

46 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται επίσης ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, αφενός, ότι η απαλλαγή των προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 αποτελεί τον κανόνα και η άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής την εξαίρεση και, αφετέρου, ότι η δυνατότητα που παρέχει η διάταξη αυτή στα κράτη μέλη να θεσπίζουν διατάξεις «προκειμένου να εξασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών και την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης» δεν αναιρεί το γεγονός ότι η προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή υποχρέωση απαλλαγής από τον οικείο φόρο είναι απαλλαγμένη αιρέσεων (απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Σκοπός των απαλλαγών που προβλέπει η οδηγία 92/83 είναι, μεταξύ άλλων, η εξουδετέρωση των επιπτώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί της αλκοόλης ως ενδιάμεσου προϊόντος που περιλαμβάνεται στη σύνθεση άλλων εμπορικών ή βιομηχανικών προϊόντων (αποφάσεις της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 48, και της 15ης Οκτωβρίου 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, σκέψη 21).

48 Υπό την έννοια αυτή, το σημείο 1 του εγγράφου της επιτροπής ειδικών φόρων κατανάλωσης, με τίτλο «Κατευθυντήριες γραμμές που εγκρίθηκαν κατά τη συνεδρίαση της 12ης, 13ης και 14ης Νοεμβρίου 2003», αναφέρει εξάλλου ότι οι αντιπροσωπείες των κρατών μελών δέχονται σχεδόν ομόφωνα ότι η απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 εφαρμόζεται από την παραγωγή ή την εισαγωγή αρωματικών ουσιών που εμπίπτουν, μεταξύ άλλων, στην κλάση 3302 της ΣΟ.

49 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 33 των προτάσεών του, αν γινόταν δεκτή η ερμηνεία που υποστηρίζει η αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία συνοψίζεται στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, τούτο θα σήμαινε ότι η αιθυλική αλκοόλη που προορίζεται για την παραγωγή τέτοιων αρωματικών ουσιών θα απαλλασσόταν από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, ενώ η αιθυλική αλκοόλη που έχει ήδη ενσωματωθεί σε αυτές τις αρωματικές ουσίες δεν θα απαλλασσόταν από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης. Η ερμηνεία αυτή θα οδηγούσε στο οξύμωρο αποτέλεσμα να υπόκειται εκ νέου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης –και αφού έχει χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών– η αιθυλική αλκοόλη που έχει τύχει απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά τον χρόνο που επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή των ίδιων αρωματικών ουσιών. Το αποτέλεσμα αυτό θα καθιστούσε αδύνατη την επίτευξη του σκοπού της εξουδετέρωσης των επιπτώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί της αιθυλικής αλκοόλης που χρησιμοποιείται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %.

50 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι τόσο η αιθυλική αλκοόλη για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων να χρησιμοποιηθούν εν συνεχεία για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, όσο και η αιθυλική αλκοόλη που έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή τέτοιων αρωματικών ουσιών εμπίπτουν στην απαλλαγή που προβλέπει η διάταξη αυτή.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

51 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι, όταν η αιθυλική αλκοόλη έχει ήδη τεθεί σε ανάλωση σε κράτος μέλος εντός του οποίου απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, για τον λόγο ότι χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, και στη συνέχεια διατίθεται στο εμπόριο σε άλλο κράτος μέλος, το τελευταίο υποχρεούται να μεταχειριστεί την αιθυλική αλκοόλη κατά τον ίδιο τρόπο.

52 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας 92/83 συνεπάγεται ότι η επιβολή σε ένα κράτος μέλος ειδικού φόρου καταναλώσεως επί προϊόντος ή η απαλλαγή του προϊόντος αυτού από τον εν λόγω φόρο πρέπει κατ' αρχήν να αναγνωρίζεται από τα λοιπά κράτη μέλη (απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 41).

53 Αντίθετη ερμηνεία προσκρούει στην υλοποίηση του σκοπού που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία και δύναται να παρακωλύσει την ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων (απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 42).

54 Εντούτοις, το κράτος μέλος δεν μπορεί να στερείται τη δυνατότητα που του παρέχουν η εικοστή δεύτερη αιτιολογική σκέψη και το άρθρο 27 της οδηγίας 92/83, ήτοι τη δυνατότητα θεσπίσεως μέτρων αποτροπής της απάτης, της φοροδιαφυγής ή των καταχρήσεων στον τομέα των απαλλαγών, καθώς και εξασφαλίσεως της ορθής και άμεσης εφαρμογής των μέτρων αυτών (απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 43).

55 Τούτου δοθέντος, η θέσπιση τέτοιων μέτρων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα, αντικειμενικά και εξακριβώσιμα στοιχεία (απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 44).

56 Από τις ανωτέρω σκέψεις συνάγεται ότι, εφόσον από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του στο Δικαστήριο προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη αρωματικές ουσίες τέθηκαν σε ανάλωση, κατά την έννοια της οδηγίας 2008/118, στο κράτος μέλος παραγωγής τους, δηλαδή στην Ιρλανδία, και εφόσον το κράτος μέλος αυτό χορήγησε στις εν λόγω αρωματικές ουσίες την απαλλαγή του άρθρου 77, στοιχείο α′, σημείο iii, του δημοσιονομικού νόμου του 2003, με το οποίο μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83, το κράτος μέλος προορισμού των εν λόγω αρωματικών ουσιών έπρεπε να τις μεταχειριστεί με τον ίδιο τρόπο από τη στιγμή της άφιξής τους στο έδαφός του, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι για να διαπιστωθεί εσφαλμένη εφαρμογή της απαλλαγής ή η ύπαρξη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης.

57 Αφενός, από την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει ότι ορθώς χορήγησε η Ιρλανδία την εν λόγω απαλλαγή στις επίμαχες στην κύρια δίκη αρωματικές ουσίες. Αφετέρου, υπό την επιφύλαξη της εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η άρνηση της αρμόδιας φορολογικής αρχής να εφαρμόσει στις αρωματικές ουσίες την ίδια απαλλαγή μπορούσε να δικαιολογηθεί από την ύπαρξη ενδείξεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης.

58 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι, όταν η αιθυλική αλκοόλη έχει τεθεί σε ανάλωση σε κράτος μέλος εντός του οποίου απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, για τον λόγο ότι έχει χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, και στη συνέχεια διατίθεται στο εμπόριο σε άλλο κράτος μέλος, το τελευταίο υποχρεούται να μεταχειριστεί την αιθυλική αλκοόλη στο έδαφός του κατά τον ίδιο τρόπο, υπό την προϋπόθεση ότι το πρώτο κράτος μέλος εφάρμοσε ορθά την απαλλαγή που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη και δεν υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

59 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο, μολονότι αναφέρεται, με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, στο άρθρο 27, παράγραφος 2, στοιχείο δ′, της οδηγίας 92/83, εντούτοις δεν μνημονεύει, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, ούτε τυχόν εθνική νομοθεσία που θέτει σε εφαρμογή τη διάταξη αυτή ούτε περιστάσεις ικανές να δικαιολογήσουν τη λυσιτέλειά της για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

60 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία σε επιχειρηματία ο οποίος διαθέτει στο εμπόριο στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού προϊόντα που αγόρασε από πωλητή ευρισκόμενο στο έδαφος άλλου κράτους μέλους εντός του οποίου έχουν παρασκευαστεί, τεθεί σε ανάλωση και απαλλαχθεί από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, μπορεί να χορηγηθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη υπό την προϋπόθεση ότι ο επιχειρηματίας είναι εγγεγραμμένος παραλήπτης και ο πωλητής είναι εγκεκριμένος αποθηκευτής.

61 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/83 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν προϋποθέσεις για τη διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπει η διάταξη αυτή, καθώς και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης. Όπως, όμως, υπομνήσθηκε στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η δυνατότητα αυτή που παρέχεται στα κράτη μέλη δεν αναιρεί το γεγονός ότι η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη υποχρέωση απαλλαγής είναι απαλλαγμένη αιρέσεων (απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

62 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, στο πλαίσιο της ασκήσεως της δυνατότητας αυτής, στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος απόκειται να προβάλει συγκεκριμένα, αντικειμενικά και εξακριβώσιμα στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν την ύπαρξη σοβαρού κινδύνου φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεως και ότι οι προϋποθέσεις που προβλέπει το εν λόγω κράτος μέλος

στο πλαίσιο της σχετικής δυνατότητας που του αναγνωρίζεται δεν βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την εκπλήρωση του σκοπού αυτού ορίου (απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

63 Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εξαρτούν την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 από την τήρηση προϋποθέσεων οι οποίες δεν έχουν αποδειχθεί, βάσει συγκεκριμένων, αντικειμενικών και εξακριβώσιμων στοιχείων, αναγκαίες για την ορθή και απλή εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής καθώς και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή των καταχρήσεων (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, σκέψη 53).

64 Από τα στοιχεία που διαθέτει το Δικαστήριο προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, ήτοι ότι ο επιχειρηματίας που διαθέτει στο εμπόριο στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους προϊόντα αγορασθέντα από πωλητή εγκατεστημένο στο έδαφος άλλου κράτους μέλους έχει την ιδιότητα του εγγεγραμμένου παραλήπτη και ότι ο πωλητής έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή, δεν είναι αναγκαίες ούτε για τη διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 ούτε για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή των καταχρήσεων.

65 Η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστήριξε βέβαια, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι, αν επιτρεπόταν η κυκλοφορία των επίμαχων στην κύρια δίκη αρωματικών ουσιών χωρίς καθεστώς αναστολής, θα υπήρχε κίνδυνος να μεταποιηθούν οι ουσίες αυτές σε αλκοολούχα ποτά προοριζόμενα για κατανάλωση επί των οποίων δεν θα είχε καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.

66 Εντούτοις, υπενθυμίζεται ότι, όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 36 των προτάσεών του, από το έγγραφο CED 364 rev 1, της 22ας Ιανουαρίου 2003, προκύπτει ότι η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης έκρινε ότι οι αρωματικές ουσίες χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο ως συμπυκνώματα για την παρασκευή αναψυκτικών, ότι έχουν αυξημένο σχετικά κόστος, καθώς στα περισσότερα κράτη μέλη το κόστος τους υπερβαίνει εκείνο της φθηνότερης αλκοόλης που διατίθεται στην αγορά και, τέλος, ότι η εξαγωγή αιθυλικής αλκοόλης από τις αρωματικές ουσίες είναι δαπανηρή. Λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών αυτών, η επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η χορήγηση της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 κατά τον χρόνο της παραγωγής των αρωματικών ουσιών δεν ενείχε κίνδυνο φοροαποφυγής.

67 Οι εκτιμήσεις αυτές μπορούν να δημιουργήσουν σοβαρές αμφιβολίες ως προς την ύπαρξη κινδύνου μετατροπής των αρωματικών ουσιών σε αλκοολούχα ποτά προοριζόμενα για κατανάλωση, τον οποίο επικαλείται η Ρουμανική Κυβέρνηση, καθώς και ως προς την αναγκαιότητα των προϋποθέσεων που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση για τη διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή των καταχρήσεων.

68 Εντούτοις, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς της κύριας δίκης και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εξακριβώσει, βάσει των συγκεκριμένων, αντικειμενικών και εξακριβώσιμων στοιχείων που έχει στη διάθεσή του, αν οι προϋποθέσεις από τις οποίες η ρουμανική νομοθεσία εξαρτά τη χορήγηση της

απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 είναι αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής της απαλλαγής αυτής και την πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής ή των καταχρήσεων.

69 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία σε επιχειρηματία ο οποίος διαθέτει στο εμπόριο στο έδαφός του κράτους μέλους αυτού προϊόντα που αγόρασε από πωλητή ευρισκόμενο στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, εντός του οποίου έχουν παρασκευαστεί, τεθεί σε ανάλωση και απαλλαχθεί από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, μπορεί να χορηγηθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη υπό την προϋπόθεση ότι ο επιχειρηματίας είναι εγγεγραμμένος παραλήπτης και ο πωλητής είναι εγκεκριμένος αποθηκευτής, εκτός εάν προκύπτει από συγκεκριμένα, αντικειμενικά και εξακριβώσιμα στοιχεία ότι οι προϋποθέσεις αυτές είναι αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής της απαλλαγής και για την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεων.

Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

70 Το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την περίπτωση κατά την οποία κράτος μέλος εφάρμοσε εσφαλμένως την απαλλαγή του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83.

71 Από την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει ότι, εν προκειμένω, η Ιρλανδία εφάρμοσε ορθώς την απαλλαγή αυτή στις επίμαχες στην κύρια δίκη αρωματικές ουσίες. Υπό τις συνθήκες αυτές, παρέλκει η απάντηση στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

72 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ, του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά

έχει την έννοια ότι:

τόσο η αιθυλική αλκοόλη για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων να χρησιμοποιηθούν εν συνεχεία για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, όσο και η αιθυλική αλκοόλη που έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή τέτοιων αρωματικών ουσιών εμπίπτουν στην απαλλαγή που προβλέπει η διάταξη αυτή.

2) Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 92/83

έχει την έννοια ότι:

όταν η αιθυλική αλκοόλη έχει τεθεί σε ανάλωση σε κράτος μέλος εντός του οποίου απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, για τον λόγο ότι έχει χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προοριζόμενων για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο έως 1,2 %, και στη συνέχεια διατίθεται στο εμπόριο σε άλλο κράτος μέλος, το τελευταίο υποχρεούται να μεταχειριστεί την αιθυλική αλκοόλη στο έδαφός του κατά τον ίδιο τρόπο, υπό την προϋπόθεση ότι το πρώτο κράτος μέλος εφάρμοσε ορθά την απαλλαγή που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη και δεν υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή κατάχρησης.

3) Το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 92/83,

έχει την έννοια ότι:

αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία σε επιχειρηματία ο οποίος διαθέτει στο εμπόριο στο έδαφός του κράτους μέλους αυτού προϊόντα που αγόρασε από πωλητή ευρισκόμενο στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, εντός του οποίου έχουν παρασκευαστεί, τεθεί σε ανάλωση και απαλλαχθεί από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, μπορεί να χορηγηθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη υπό την προϋπόθεση ότι ο επιχειρηματίας είναι εγγεγραμμένος παραλήπτης και ο πωλητής είναι εγκεκριμένος αποθηκευτής, εκτός εάν προκύπτει από συγκεκριμένα, αντικειμενικά και εξακριβώσιμα στοιχεία ότι οι προϋποθέσεις αυτές είναι αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής της απαλλαγής και για την πρόληψη φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή καταχρήσεων.

(υπογραφές)