TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2022. gada 22. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Direktīva 92/83/EEK – Akcīzes nodokļa spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem saskaņošana – Akcīzes nodoklis – Etilspirts – Atbrīvojumi – 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts – Garšvielu ražošana, kas paredzētas pārtikas un bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma – Piemērošanas joma – Samērīguma un efektivitātes principi

Lietā C-332/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunalul Bucureşti* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) iesniegusi ar 2020. gada 9. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 27. maijā, tiesvedībā

Quadrant Amroq Beverages SRL

pret

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs D. Gracijs [*D. Gratsias*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*] (referents) un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*],

ģenerāladvokāts: E. M. Kolinss [*A. M. Collins*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Quadrant Amroq Beverages SRL* vārdā – *D.-D. Dascălu*, advokāts,

– Rumānijas valdības vārdā – *E. Gane* un *A. Rotăreanu*, pārstāves,

– Īrijas vārdā – *M. Browne*, *A. Joyce* un *M. Tierney*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *C. Perrin*, pārstāves,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2022. gada 14. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (OV 1992, L 316, 21. lpp.), 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu, kā arī samērīguma un efektivitātes principus.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Quadrant Amroq Beverages SRL* un *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Marilor Contribuabili* (Nodokļu administrācijas valsts aģentūras Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekcija, Rumānija; turpmāk tekstā – "kompetentā nodokļu iestāde") par akcīzes nodokļa atmaksu, ko šī sabiedrība ir samaksājusi par etilspirtu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 92/83

3 Direktīvas 92/83 divdesmit otrajā apsvērumā ir noteikts:

"tā kā nevar atņemt dalībvalstīm līdzekļus, ar ko apkarot nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, kas var rasties atbrīvojumu jomā".

4 Šīs direktīvas 19. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalstis uzliek akcīzes nodokli etilspirtam saskaņā ar šo direktīvu."

5 Minētās direktīvas 20. panta pirmajā ievilkumā ir noteikts:

"Šajā direktīvā ar terminu "etilspirts" apzīmē:

– visus produktus, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 1,2 % tilpuma, kuri atbilst [KN] kodiem 2207 un 2208, pat ja šie produkti ir tāda produkta sastāvdaļas, kas atbilst citai [Kombinētās nomenklatūras, kas ietverta I pielikumā Padomes Regulai (EEK) Nr. 2658/87 (1987. gada 23. jūlijs) par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV 1987, L 256, 1. lpp.), kas grozīta ar Komisijas 2015. gada 6. oktobra Īstenošanas regulu (ES) 2015/1754 (OV 2015, L 285, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "KN")] pozīcijai."

6 Šīs pašas direktīvas 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts un 2. punkta d) apakšpunkts ir formulēts šādi:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no saskaņotā akcīzes nodokļa šajā direktīvā minētos produktus saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

e) ja tos izmanto, lai ražotu garšvielas tādu pārtikas produktu un bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilp.;

[..].

2. Dalībvalstis var atbrīvot no saskaņotā akcīzes nodokļa produktus, uz kuriem attiecas šī direktīva, saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu, novēršot jebkuru nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, ja tos izmanto:

[..]

d) ražošanas procesā, ja gatavais produkts nesatur spirtu."

Direktīva 92/12/EEK

7 Padomes Direktīvas 92/12/EEK (1992. gada 25. februāris) par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2003. gada 14. aprīļa Regulu (EK) Nr. 807/2003 (OV 2003, L 122, 36. lpp.), 24. pantā bija noteikts:

"1. [Eiropas] Komisijai palīdz komiteja, kas minēta kā "Akcīzes nodokļa komiteja".

[..]

4. Papildus 2. punktā minētajiem pasākumiem Komiteja pārbauda jautājumus, ko vai nu pats pēc savas ierosmes, vai pēc dalībvalsts pārstāvja lūguma ierosinājis tās priekšsēdētājs attiecībā uz Kopienas akcīzes nodokļa noteikumu piemērošanu, izņemot šīs direktīvas pantā minētos.

[..]"

Direktīva 2008/118/EK

8 Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), 2. apsvērumā ir noteikts:

"Nosacījumiem par akcīzes nodokļa uzlikšanu precēm, uz ko attiecas Direktīva [92/12], turpmāk "akcīzes preces", jāturpina būt saskaņotiem, lai nodrošinātu iekšējā tirgus pareizu darbību."

9 Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts:

"Šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šādu preču patēriņam (turpmāk "akcīzes preces"):

[..]

b) spirts un alkoholiskie dzērieni, uz ko attiecas [Padomes] Direktīva [92/83] un [Padomes] Direktīva 92/84/EEK [(1992. gada 19. oktobris) par spirta un alkoholisko dzērienu akcīzes nodokļa likmju tuvināšanu (OV 1992, L 316, 29. lpp.)]".

10 Direktīvas 2008/118 4. panta 1. un 9. punktā ir noteikts:

"Šajā direktīvā, kā arī tās īstenošanas noteikumos piemēro šādas definīcijas:

1) "apstiprināts noliktavas turētājs" ir fiziska vai juridiska persona, kurai dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, ražot, pārstrādāt, glabāt, saņemt vai sūtīt akcīzes preces saskaņā ar atliktās nodokļa maksāšanas režīmu akcīzes preču noliktavā;

[..]

9) "reģistrēts saņēmējs" ir fiziska vai juridiska persona, kurai galamērķa dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, saskaņā ar šo iestāžu noteiktiem nosacījumiem saņemt akcīzes preces no citas dalībvalsts, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu."

11 Šīs direktīvas 7. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"1. Akcīzes nodoklis kļūst uzliekams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic.

2. Šajā direktīvā "nodošana patēriņam" ir:

a) akcīzes preču novirzīšana, arī nelikumīga novirzīšana, no atliktās nodokļa maksāšanas režīma;

b) tādu akcīzes preču glabāšana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, ja nav iekasēts akcīzes nodoklis saskaņā ar piemērojamiem Kopienas tiesību aktiem un attiecīgās valsts tiesību aktiem;

c) akcīzes preču ražošana, arī nelikumīga ražošana, nepiemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu;

d) akcīzes preču imports, arī nelikumīgs imports, izņemot, ja attiecīgajām akcīzes precēm uzreiz pēc importa piemēro atliktās nodokļa maksāšanas režīmu."

KN

12 KN 22. nodaļā ir ietvertas pozīcijas 2207 un 2208, kuras ir formulētas šādi:

KN kods	Preces nosaukums
[..]	[..]
2207	Nedenaturēts etilspirts ar spirta tilpumkoncentrāciju 80 tilp. % vai vairāk; etilspirts un citi jebkāda stipruma spirti, denaturēti:
[..]	[..]
2208	Nedenaturēts etilspirts, kura spirta tilpumkoncentrācija ir mazāk nekā 80 tilp. %; stiprie alkoholiskie dzērieni, liķieri un citi alkoholiski dzērieni:

13 KN 33. nodaļā ietilpst šāda pozīcija:

KN kods	Preces nosaukums
[..]	[..]
3302	Smaržvielu maisījumi un maisījumi (ieskaitot spirta šķīdumus) uz vienas vai vairāku šādu vielu bāzes, kurus izmanto kā rūpniecības izejvielas; citādi izstrādājumi uz smaržvielu bāzes, kurus izmanto dzērienu ražošanā:
[..]	[..]

2003. gada 12., 13. un 14. novembra sanāksmē pieņemtās pamatnostādnes

14 Saskaņā ar Akcīzes komitejas dokumenta "Pamatnostādnes, kas pieņemtas 2003. gada 12., 13. un 14. novembra sanāksmē" (2003. gada 19. novembra dokuments CED Nr. 458) 1. punktu "delegācijas gandrīz vienprātīgi pieņem, ka Direktīvas [92/83] 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams no brīža, kad tiek ražotas vai importētas garšvielas ar KN kodiem 1302 1930, 2106 9020 un 3302, kādi tie ir spēkā šo pamatnostādņu pieņemšanas datumā".

Rumānijas tiesības

15 2003. gada 22. decembra *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu; 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927; turpmāk tekstā – "2003. gada Nodokļu kodekss"), kas bija spēkā līdz 2015. gada 31. decembrim, 206.[58] panta 1. punkta e) apakšpunktā bija noteikts:

"Etilspirts un citi spirta produkti, kas minēti 206.[2] panta a) punktā, ir atbrīvoti no akcīzes nodokļa, ja:

[..]

e) tos izmanto tādu pārtikas garšvielu ražošanai, kas paredzētas pārtikas vai bezalkoholisko dzērienu pagatavošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma."

16 Šīs tiesību normas formulējums ir pārņemts 2015. gada 8. septembra *Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal* (Likums Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu; 2015. gada 10. septembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 688; turpmāk tekstā – "2015. gada Nodokļu kodekss"), kas stājies spēkā 2016. gada 1. janvārī, 397. panta 1. punktā.

17 2003. gada Nodokļu kodeksa 206.[58] pantam piemērojamajās metodoloģiskajās normās bija noteikts:

"[..]

13. Visos gadījumos, kas minēti [2003. gada] Nodokļu kodeksa 206.[58] panta 1. punktā, atbrīvojums no akcīzes nodokļa tiek piešķirts tikai lietotājam ar nosacījumu, ka piegāde tiek veikta tieši no akcīzes preču noliktavas.

14. Ja lietotājs veic etilspirta iegādi Kopienas iekšienē izmantošanai [2003. gada] Nodokļu kodeksa 206.[58] panta 1. punkta b)–i) apakšpunktā minētajos nolūkos, tam ir jābūt arī reģistrētam saņēmējam.

[..]

16. Atbrīvojumu piešķir tieši:
    a) [2003. gada] Nodokļu kodeksa 206.[58] panta 1. punkta d), f), g) un h) apakšpunktā minētajos gadījumos;
    b) [2003. gada] Nodokļu kodeksa 206.[58] panta 1. punkta a), b), c) un e) apakšpunktā paredzētajos gadījumos – apstiprinātiem noliktavas saimniekiem, kas darbojas integrētā sistēmā. "Integrēta sistēma" nozīmē, ka noliktavas turētājs izmanto etilspirtu un citus spirta produktus galaproduktu ražošanā, kurus paredzēts patērēt tādus, kādi tie ir, bez turpmākām izmaiņām.

[..]

17. Visos tieša atbrīvojuma gadījumos to piešķir, pamatojoties uz galalietotāja atļauju. Šo atļauju izsniedz visiem lietotājiem, kuri iegādājas produktus, kas ir atbrīvoti no akcīzes nodokļa.

[..]

34. Visos tieša atbrīvojuma gadījumos preces tiek piegādātas par cenām bez akcīzes nodokļa un to pārvietošanai obligāti jāpievieno 91. punktā minētā elektroniskā administratīvā dokumenta drukātā versija.

[..]

37. [2003. gada] Nodokļu kodeksa 206.[58] panta 1. punkta a), b), c), e) un i) apakšpunktā minētajos gadījumos atbrīvojums tiek piešķirts netieši. Produktu piegādes cenās ir iekļauts akcīzes nodoklis, un uzņēmēji, kuri ir lietotāji, pēc tam var pieprasīt kompensāciju vai akcīzes nodokļa atmaksāšanu saskaņā ar *Codul de procedură fiscală* [(Nodokļu procesa kodekss)].

38. Par akcīzes nodokļa atmaksāšanu lietotāji katru mēnesi līdz tā mēneša divdesmit piektajam datumam, kas seko mēnesim, par kuru tiek prasīta atmaksāšana, iesniedz teritoriālajai nodokļu iestādei akcīzes nodokļa atmaksāšanas pieprasījumu, kam pievieno:

a) etilspirta un/vai cita spirta produkta iegādes pavadzīmes kopiju, kurā atsevišķi norādīts akcīzes nodoklis;
b) apliecinājumu, ka piegādātājam ir samaksāts akcīzes nodoklis, proti, maksājuma dokumentu, ko apstiprinājusi banka, kurā lietotājam ir konts;
c) apliecinājumu par daudzumu, kas izmantots mērķim, attiecībā uz kuru piešķirts atbrīvojums, proti, faktiski izmantotā daudzuma kopsavilkumu un ar to saistītos dokumentus."

18 2015. gada Nodokļu kodeksa 397. pantam piemērojamajos metodoloģiskajos noteikumos ir paredzēts:

"[..]

81. 1. [2015. gada] Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punktā minēto produktu atbrīvojuma no akcīzes nodokļa gadījumā atbrīvojums no akcīzes nodokļa tiek piešķirts tikai lietotājam ar nosacījumu, ka piegāde tiek veikta tieši no akcīzes preču noliktavas vai ar pašu veiktām iegādēm Kopienas iekšienē vai ar pašu veiktām importa operācijām.

2. Netieša atbrīvojuma no nodokļa gadījumos [2015. gada] Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punktā minētajiem produktiem atbrīvojums no akcīzes nodokļa tiek piešķirts tikai lietotājam ar nosacījumu, ka piegāde tiek veikta tieši akcīzes preču noliktavā vai reģistrētam saņēmējam, vai ar savu importa darījumu palīdzību. Reģistrēti saņēmēji, kuri piegādā produktus, kas izmantojami no akcīzes nodokļa atbrīvotam mērķim, pavadzīmē norāda valsts budžetā iemaksātā akcīzes nodokļa summu.

3. Ja lietotājs veic etilspirta iegādi Kopienas iekšienē, lai to izmantotu [2015. gada] Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta b)–i) apakšpunktā minētajos nolūkos, tam ir jābūt arī reģistrētam saņēmējam.

4. Ja etilspirts tiek importēts no trešās valsts izmantošanai [2015. gada] Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta b)–i) apakšpunktā minētajos nolūkos, importētājam ir jābūt arī izejvielu izmantotājam.

82. 1. Atbrīvojumu no akcīzes nodokļa piešķir tieši:
a) [2015. gada] Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta d) un f) apakšpunktā minētajos gadījumos;
b) [2015. gada] Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajā gadījumā tikai sanitārā spirta ražošanai;
c) [2015. gada] Nodokļu kodeksa 397. panta 1. punkta a), c) un e) apakšpunktā paredzētajos gadījumos.

2. Tikai apstiprinātam noliktavas turētājam, kas darbojas integrētā sistēmā, ir piemērojams 1. punkta b) un c) apakšpunktā paredzētais tiešais atbrīvojums no nodokļa. "Integrēta sistēma" ir etilspirta un citu spirta produktu izmantošana akcīzes preču noliktavā, kurā šie produkti ir ražoti, lai ražotu galaproduktus patēriņam bez turpmākām izmaiņām.

3. Visos tieša atbrīvojuma gadījumos to piešķir, pamatojoties uz galalietotāja atļauju."

Īrijas tiesības

19 Ar *Finance Act 2003* (2003. gada Finanšu likums) 77. panta a) punkta iii) apakšpunktu Īrijas tiesību sistēmā ir transponēts Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts. Tajā ir noteikts:

"Neskarot citus atbrīvojumus no akcīzes nodokļa, ko var piemērot, un ievērojot nosacījumus, ko *Commissioners* [(nodokļu iestāde, Īrija)] var noteikt vai citādi uzlikt, atbrīvojumu no nodokļa spirta produktiem piešķir spirta produktiem, kas atbilst šādiem *Commissioners* [(nodokļu iestāde)] izvirzītajiem nosacījumiem:

a) tie ir paredzēti lietošanai vai ir izmantoti, lai ražotu:

[..]

iii) garšvielas tādu pārtikas produktu vai dzērienu pagatavošanai, kuru [faktiskā spirta tilpumkoncentrācija] nepārsniedz 1,2 % tilpuma".

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

20 *Concentrate Manufacturing Company Ireland Ltd* (turpmāk tekstā – "*CMCI*") ir *PepsiCo*, daudznacionāla uzņēmuma, kas ražo pārtiku un dzērienus, meitasuzņēmums Īrijā. *CMCI* izmanto 100 % nedenaturētu etilspirtu, kas ietilpst KN pozīcijā 2207, lai ražotu garšvielas, kas ietilpst KN pozīcijā 3302. Šo garšvielu spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 1,2 % tilpuma, un tās ir paredzētas bezalkoholisku dzērienu pagatavošanai.

21 *CMCI* ražo minētās garšvielas Īrijā un tās pārdod citam *PepsiCo* Īrijas meitasuzņēmumam – *Pepsi Cola International Cork* (turpmāk tekstā – "*Pepsi Irlande*"). Pēdējā minētā sabiedrība pārdeva garšvielas prasītājai pamatlietā, kas tās izmanto, lai Rumānijā ražotu atsvaidzinošus dzērienus. Attiecīgās garšvielas *CMCI* tieši piegādā prasītājai pamatlietā.

22 Pēdējai minētajai nav reģistrēta saņēmēja statusa, un *Pepsi Irlande* nav apstiprināta noliktavas turētāja statusa. Savukārt *CMCI* ir apstiprināts noliktavas turētājs.

23 Laikā no 2011. līdz 2014. gadam, kā arī no 2016. gada janvāra līdz augustam prasītāja pamatlietā samaksāja 3 702 961 Rumānijas leju (RON) (aptuveni 752 787 EUR) kā akcīzes nodokli par pamatlietā aplūkotajām garšvielām. 2016. gada septembrī tā lūdza atmaksāt šo summu.

24 Kompetentā nodokļu iestāde šo lūgumu noraidīja, pamatojoties uz to, ka 2003. gada Nodokļu kodeksa 206.[58] pantā, kas kļuvis par 2015. gada Nodokļu kodeksa 397. pantu, atbrīvojums no akcīzes nodokļa paredzēts tikai etilspirtam un citiem spirta produktiem, ko izmanto pārtikas produktu vai bezalkoholisko dzērienu, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, garšvielu ražošanai. Šī iestāde uzskata, ka, tā kā prasītāja pamatlietā ražo bezalkoholiskos dzērienus uz spirtu saturošu pārtikas garšvielu bāzes, šis atbrīvojums nav piemērojams.

25 Turklāt minētā iestāde uzskata, ka šo atbrīvojumu nevar piešķirt, jo prasītājai pamatlietā nav reģistrētas saņēmējas statusa un *Pepsi Irlande* nav apstiprināta noliktavas turētāja statusa.

26 Saskaņā ar Īrijas nodokļu tiesību aktiem spirtam, kas tiek izmantots pārtikas produktu vai dzērienu, kuru [faktiskā spirta tilpumkoncentrācija] nepārsniedz 1,2 % tilpuma, izgatavošanai paredzētu garšvielu ražošanai, piemēro 2003. gada Likuma par finansēm 77. panta a) punkta

iii) apakšpunktā, ar kuru Īrijas tiesību sistēmā ir transponēts Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts, paredzēto izņēmumu. Šis atbrīvojums attiecas uz etilspirtu, ko izmanto ne tikai šo garšvielu ražošanā, bet arī visos turpmākajos pārdošanas darījumos.

27 Tomēr kompetentā nodokļu iestāde uzskata, ka minētajām garšvielām ir jāpiemēro akcīzes nodoklis.

28 Pēc tam, kad ar 2017. gada 22. jūnija lēmumu kompetentā nodokļu iestāde noraidīja prasītājas pamatlietā 2016. gada 28. decembra sūdzību nodokļu jomā, pēdējā minētā cēla prasību par šo lēmumu iesniedzējtiesā – *Tribunalul Bucureşti* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija). Šī tiesa šaubās par Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkta un 2. punkta d) apakšpunkta interpretāciju.

29 Šādos apstākļos *Tribunalul Bucureşti* (Bukarestes apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Direktīvas 92/83] 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no akcīzes nodokļa attiecas tikai uz tādiem produktiem kā "etilspirts", kurus izmanto tādu garšvielu ražošanai, kas savukārt ir paredzētas bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, vai arī šis atbrīvojums attiecas arī uz tādiem produktiem kā "etilspirts", kuri jau ir izmantoti šādu garšvielu ražošanai, kas ir vai tiek izmantotas bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma?

2) Vai [Direktīvas 92/83] 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts saistībā ar minētās direktīvas mērķiem un vispārējo sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja tādi produkti kā "etilspirts", kas paredzēti tirdzniecībai citā dalībvalstī, ir jau atbrīvoti no akcīzes nodokļa patēriņam pirmajā dalībvalstī, jo tos izmanto garšvielu ražošanai, kas paredzētas tādu bezalkoholisko dzērienu ražošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, galamērķa dalībvalstij savā teritorijā tiem ir jāpiemēro tāds pats režīms?

3) Vai [Direktīvas 92/83] 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts un 2. punkta d) apakšpunkts, kā arī efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ļauj dalībvalstij noteikt procedūras prasības, ar kurām atbrīvojuma piemērošana tiek pakļauta nosacījumiem, ka lietotājam ir jābūt reģistrēta saņēmēja statusam un akcīzes preču pārdevējam ir jābūt apstiprināta noliktavas turētāja statusam, lai arī dalībvalsts, kurā šie produkti tika iepirkti, nav paredzējusi pienākumu, ka uzņēmējam, kas tos laiž tirgū, ir jābūt akcīzes preču noliktavas turētāja statusam?

4) Vai samērīguma un efektivitātes principi, ņemot vērā [Direktīvas 92/83] 27. panta 1. punkta e) apakšpunktu, saistībā ar minētās direktīvas mērķiem un vispārējo sistēmu ir pretrunā tam, ka ar šiem noteikumiem paredzētie atbrīvojumi netiek attiecināti uz galamērķa dalībvalsts nodokļu maksātāju, kurš ir saņēmis tādus produktus kā "etilspirts" un kurš ir paļāvies uz faktu, ka šādi produkti tika uzskatīti par atbrīvotiem, pamatojoties uz izcelsmes dalībvalsts nodokļu iestāžu minēto direktīvas nosacījumu oficiālu ilgā laika posmā pastāvīgi veiktu interpretāciju, kas ir transponēta valsts tiesību sistēmā un tiek piemērota praksē, bet vēlāk izrādās kļūdaina, gadījumā, kad, ņemot vērā lietas apstākļus, var izslēgt iespējamu krāpšanu vai izvairīšanos no akcīzes nodokļa samaksas?"

Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

30 Rumānijas valdība apstrīd lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību, jo iesniedzējtiesa nav sniegusi Tiesai Tiesas Reglamenta 94. panta c) punktā prasīto informāciju.

31 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu izveidotā procedūra ir Tiesas un valsts tiesu sadarbības instruments, ar kuru pirmā sniedz otrajām tādas Savienības tiesību interpretācijas norādes, kas tām ir nepieciešamas, lai atrisinātu izskatāmās lietas (spriedumi, 2013. gada 20. jūnijs, *Impacto Azul*, C-186/12, EU:C:2013:412, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2022. gada 1. augusts, *Vyriausioji tarnybinės etikos komisija*, C-184/20, EU:C:2022:601, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Šajā ziņā jāatgādina, ka šajā procedūrā tikai valsts tiesai, kura izskata pamatlietu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā katras lietas īpatnības, ir jāizvērtē gan prejudiciālā nolēmuma nepieciešamība, lai tā varētu pieņemt nolēmumu lietā, gan jautājumu, ko tā uzdod Tiesai, atbilstība. Tāpēc Tiesai principā ir jāsniedz nolēmums, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju. No minētā izriet, ka uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju attiecas atbilstības prezumpcija. Tātad Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu vienīgi tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saiknes ar faktisko situāciju pamatlietā vai pamatlietas priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2021. gada 3. jūnijs, *BalevBio*, C-76/20, EU:C:2021:441, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Tāpat no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nepieciešamība sniegt valsts tiesai noderīgu Savienības tiesību interpretāciju prasa, lai valsts tiesa izklāstītu lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, uz kuriem attiecas tās uzdotie jautājumi, vai vismaz paskaidrotu šo jautājumu pamatā esošos faktu pieņēmumus. Turklāt iesniedzējtiesas lēmumā ir jābūt norādītiem precīziem iemesliem, kas valsts tiesai ir likuši šaubīties par Savienības tiesību interpretāciju un uzskatīt par nepieciešamu uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu (spriedums, 2022. gada 1. augusts, *Roma Multiservizi* un *Rekeep*, C-332/20, EU:C:2022:610, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

34 Šajā gadījumā, lai gan lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir dažas nepilnības, Tiesa uzskata, ka iesniedzējtiesa ir pietiekami skaidri izklāstījusi iemeslus, kas tai ir likuši šaubīties par noteiktu Savienības tiesību normu un principu interpretāciju. Turklāt lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertā informācija ir ļāvusi dalībvalstu valdībām, kā arī citām ieinteresētajām personām iesniegt apsvērumus.

35 No tā izriet, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

36 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas gan uz etilspirtu, ko izmanto, lai ražotu garšvielas, kuras savukārt izmanto bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, gan etilspirtu, kas jau ticis izmantots šādu garšvielu ražošanā.

37 Direktīvas 92/83, ar kuru ir saskaņoti akcīzes nodokļu spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem režīmi, 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no saskaņotā akcīzes nodokļa šajā direktīvā minētos produktus saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, ja šos produktus izmanto, lai ražotu garšvielas tādu pārtikas produktu un bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.

38 Saskaņā ar minētās direktīvas 20. panta pirmo ievilkumu ar jēdzienu "etilspirts" apzīmē tostarp "visus produktus, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 1,2 % tilpuma, kuri atbilst [KN] kodiem 2207 un 2208, pat ja šie produkti ir tāda produkta sastāvdaļas, kas atbilst citai [KN] pozīcijai".

39 Turklāt jānorāda, ka no paša Direktīvas 92/83 27. panta formulējuma izriet, ka tikai produktiem, kuri ietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar minēto 27. pantu. Savukārt nav nozīmes tam, ka šie produkti ir preces daļa, kas neietilpst minētās direktīvas piemērošanas jomā kā tāda (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, Y *GmbH* (Vaniļas oleosveķi), C-668/20, EU:C:2022:270, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 No minētā izriet, ka ikviens produkts, kurš ietilpst KN pozīcijās 2207 un 2208 un kura spirta tilpumkoncentrācija pārsniedz 1,2 % tilpuma, ir iekļauts jēdzienā "etilspirts" Direktīvas 92/83 20. panta pirmā ievilkuma izpratnē, lai gan tā ir KN pozīcijā 3302 ietilpstoša garšviela. Tātad saskaņā ar šīs direktīvas 19. panta 1. punktu šim produktam principā ir jāpiemēro saskaņotais akcīzes nodoklis, kas ir paredzēts minētajā direktīvā, taču ievērojot šīs pašas direktīvas 27. panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus.

41 Šajā ziņā, kā ģenerāladvokāts būtībā norādījis secinājumu 30. punktā, Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkta formulējums tomēr nav nepārprotams.

42 Tomēr pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Ministerstvo životního prostředí* (Hiacinšu aras papagaiļi), C-659/20, EU:C:2022:642, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Šādos apstākļos jāpārbauda konteksts, kādā iekļaujas Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts, kā arī šīs direktīvas mērķi.

44 No judikatūras izriet, ka šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma noteicošais elements ir etilspirta galapatēriņš (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 49. punkts).

45 Šajā gadījumā šis galapatēriņš ir, pirmkārt, garšvielu, kas pašas satur etilspirtu, ražošana un, otrkārt, bezalkoholisko dzērienu, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, izgatavošana.

46 Šajā ziņā vēl jāatgādina – Tiesa jau ir nospriedusi, ka, pirmkārt, Direktīvas 92/83 27. panta 1. punktā minēto produktu atbrīvojums ir vispārējs princips, bet atteikums piemērot atbrīvojumu ir izņēmums un, otrkārt, ka ar šajā tiesību normā dalībvalstīm paredzēto iespēju noteikt nosacījumus, "lai panāktu pareizu un tūlītēju šādu atbrīvojumu piemērošanu un novērstu jebkādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu", nevar apšaubīt minētajā noteikumā paredzētā pienākuma noteikt atbrīvojumu neapstrīdamo raksturu (spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Direktīvā 92/83 paredzēto atbrīvojumu mērķis it īpaši ir novērst spirtam kā starpproduktam, ko satur citi komerciāli vai rūpnieciski produkti, uzliktā akcīzes nodokļa ietekmi (spriedumi, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 48. punkts, un 2015. gada 15. oktobris, *Biovet*, C-306/14, EU:C:2015:689, 21. punkts).

48 Šajā ziņā akcīzes nodokļa komitejas dokumenta "2003. gada 12., 13. un 14. novembra sanāksmē pieņemtās vadlīnijas" 1. punktā turklāt ir norādīts, ka dalībvalstu delegācijas gandrīz vienprātīgi pieņem, ka Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams no garšvielu, kas tostarp ietilpst KN pozīcijā 3302, ražošanas vai importēšanas brīža.

49 Kā ģenerāladvokāts norādījis secinājumu 33. punktā, ja priekšroka būtu dodama kompetentās nodokļu iestādes aizstāvētajai interpretācijai, kas īsumā izklāstīta šī sprieduma 24. punktā, tas nozīmētu, ka etilspirts, kas paredzēts šādu garšvielu ražošanai, tiktu atbrīvots no akcīzes nodokļa, savukārt etilspirts, kas jau ir iekļauts šajās garšvielās, netiktu atbrīvots. Tas radītu nekonsekventu iznākumu, proti, etilspirts, kas atbrīvots no nodokļa tajā posmā, kad to paredzēts izmantot garšvielu ražošanā, pēc izmantošanas šo pašu garšvielu ražošanā atkal tiktu aplikts ar akcīzes nodokli. Šāds iznākums neļautu sasniegt mērķi neitralizēt akcīzes nodokļa ietekmi uz spirtu, ko izmanto garšvielu ražošanai bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru faktiskā spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma.

50 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas gan uz etilspirtu, ko izmanto, lai ražotu garšvielas, kuras savukārt izmanto bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, gan uz etilspirtu, kas jau ticis izmantots šādu garšvielu ražošanā.

Par otro jautājumu

51 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja etilspirts, kas laists apgrozībā dalībvalstī, kurā tas ir atbrīvots no akcīzes nodokļa, tādēļ, ka tas ticis izmantots tādu garšvielu ražošanai, kas paredzētas bezalkoholisko dzērienu, kuru spirta koncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, izgatavošanai, pēc tam tiek tirgots citā dalībvalstī, pēdējai minētai valstij tam ir jāpiemēro tāds pats režīms kā šim etilspirtam.

52 Tiesa jau ir nospriedusi, ka Direktīvas 92/83 normu vienota piemērošana nozīmē – apstāklis, ka kāda prece konkrētā dalībvalstī tiek aplikta ar akcīzes nodokli vai no tā atbrīvota, principā ir jāatzīst citām dalībvalstīm (spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 41. punkts).

53 Pretēja interpretācija apdraudētu ar šo direktīvu sasniedzamā mērķa īstenošanu un varētu apgrūtināt preču brīvu apriti (spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 42. punkts).

54 Tomēr dalībvalstij nebūtu jāliedz šīs direktīvas divdesmit otrajā apsvērumā un 27. pantā paredzētā iespēja pieņemt pasākumus, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, kas var rasties atbrīvojumu jomā, kā arī lai nodrošinātu šo atbrīvojumu pareizu un tūlītēju piemērošanu (spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 43. punkts).

55 Ņemot to vērā, šādu pasākumu pieņemšanai ir jābalstās uz konkrētiem, objektīviem un pārbaudāmiem elementiem (spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 44. punkts).

56 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka, ciktāl, kā tas izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, pamatlietā aplūkotās garšvielas Direktīvas 2008/118 izpratnē tika nodotas patēriņam to ražošanas dalībvalstī, proti, Īrijā, un ciktāl šī dalībvalsts šīm garšvielām ir piemērojusi 2003. gada Finanšu likuma 77. panta a) punkta iii) apakšpunktā, ar kuru ir transponēts Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts, paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, minēto garšvielu galamērķa dalībvalstij bija jānodrošina tām identisks režīms no to ievešanas tās teritorijā brīža, ja vien nepastāvēja iemesli, kas pamato konstatējumu par šī atbrīvojuma kļūdainu piemērošanu vai iespējamu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

57 Pirmkārt, no atbildes uz pirmo jautājumu izriet – tas, ka Īrija piemēroja minēto atbrīvojumu pamatlietā aplūkotajām garšvielām, bija pareizi. Otrkārt, ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka kompetentās nodokļu iestādes atteikums šīm garšvielām piemērot šo pašu atbrīvojumu būtu bijis pamatots ar to, ka pastāv norādes par nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

58 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja etilspirts, kas laists apgrozībā dalībvalstī, kurā tas ir atbrīvots no akcīzes nodokļa, tādēļ, ka tas ticis izmantots tādu garšvielu ražošanai, kas paredzētas bezalkoholisko dzērienu, kuru spirta koncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, izgatavošanai, pēc tam tiek tirgots citā dalībvalstī, pēdējai minētai valstij savā teritorijā tam ir jāpiemēro tāds pats režīms kā šim etilspirtam, ja pirmā dalībvalsts ir pareizi piemērojusi šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu un ja nav pierādījumu par nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

Par trešo jautājumu

59 Vispirms jānorāda – lai gan iesniedzējtiesa trešajā jautājumā ir minējusi Direktīvas 92/83 27. panta 2. punkta d) apakšpunktu, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tā nav atsaukusies ne uz iespējamiem valsts tiesību aktiem, ar kuriem tiek īstenota šī tiesību norma, ne uz iespējamiem apstākļiem, kas varētu pamatot minētās tiesību normas atbilstību risinājumam pamatlietā.

60 Šādos apstākļos jāuzskata, ka ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru minētajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma piešķiršanai uzņēmējam, kas tās teritorijā tirgo produktus, kuri iegādāti no pārdevēja, kas atrodas citas dalībvalsts teritorijā, kurā tie ir ražoti, nodoti patēriņam un atbrīvoti no akcīzes nodokļa, ir paredzēts nosacījums, ka šis uzņēmējs ir reģistrēts saņēmējs un pārdevējs ir apstiprināts noliktavas turētājs.

61 Šajā ziņā jānorāda – Direktīvas 92/83 27. panta 1. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis var noteikt nosacījumus, kuru mērķis ir nodrošināt šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu pareizu un tūlītēju piemērošanu, kā arī novērst nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Kā atgādināts šī sprieduma 46. punktā, Tiesa jau ir nospriedusi, ka šī dalībvalstu atzītā iespēja nevar radīt šaubas par minētajā tiesību normā paredzētā pienākuma piemērot atbrīvojumu beznosacījumu raksturu (spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

62 No tā izriet, ka tad, ja attiecīgā dalībvalsts izmanto minēto iespēju, tai ir jānorāda konkrēti, objektīvi un pārbaudāmi pierādījumi par nopietna nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas riska pastāvēšanu un ka šie nosacījumi, kurus minētā dalībvalsts tai šādi piešķirtās iespējas ietvaros ir noteikusi, nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams minētā mērķa sasniegšanai (spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Tāpēc dalībvalstis nevar Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanu pakārtot nosacījumiem, attiecībā uz kuriem, pamatojoties uz konkrētiem, objektīviem un pārbaudāmiem elementiem, nav pierādīts, ka tie būtu nepieciešami, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju šī atbrīvojuma piemērošanu, kā arī lai novērstu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2010. gada 9. decembris, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, 53. punkts).

64 No Tiesas rīcībā esošajiem elementiem, šķiet, izriet, ka pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi, proti, ka uzņēmējs, kas attiecīgās dalībvalsts teritorijā tirgo preces, kuras nopirktas no pārdevēja, kas atrodas citas dalībvalsts teritorijā, ir reģistrēts saņēmējs un ka šis pārdevējs ir apstiprināts noliktavas turētājs, nav nepieciešami, nedz lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanu, nedz arī lai izvairītos no nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas.

65 Protams, Rumānijas valdība rakstveida apsvērumos ir norādījusi, ka tad, ja pamatlietā aplūkotās garšvielas būtu atļauts laist apritē ārpus atliktās nodokļa maksāšanas režīma, pastāvētu risks, ka tās tiks pārstrādātas par patēriņam paredzētiem alkoholiskajiem dzērieniem, par kuriem akcīzes nodoklis netiktu samaksāts.

66 Tomēr jāatgādina, kā to darījis ģenerāladvokāts secinājumu 36. punktā un kā tas izriet no 2003. gada 22. janvāra dokumenta CED Nr. 364 rev 1, ka Akcīzes komiteja uzskatīja, ka garšvielas galvenokārt tiek izmantotas kā koncentrāti atspirdzinošu dzērienu izgatavošanai, ka tās ir salīdzinoši dārgas, dārgākas nekā vislētākais alkohols lielākās daļas dalībvalstu tirgos, un visbeidzot – ka ir dārgi destilēt garšvielas, lai iegūtu etilspirtu. Ņemot vērā šīs īpašības, Akcīzes komiteja secināja, ka Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piešķiršana brīdī, kad tiek ražotas garšvielas, nevar radīt nodokļu nemaksāšanas risku.

67 Šie apsvērumi var radīt nopietnas šaubas par to, vai pastāv risks, ka garšvielas tiek pārveidotas par patēriņam paredzētiem alkoholiskajiem dzērieniem, uz ko atsaucas Rumānijas valdība, kā arī par pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā paredzēto nosacījumu nepieciešamību, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju šī atbrīvojuma piemērošanu, kā arī izvairītos no nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas.

68 Tomēr iesniedzējtiesai, kura izskata pamatlietu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, pamatojoties uz tās rīcībā esošiem konkrētiem, objektīviem un pārbaudāmiem elementiem, ir jāpārbauda, vai Rumānijas tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanai ir nepieciešami, lai nodrošinātu šī atbrīvojuma pareizu un tūlītēju piemērošanu, kā arī izvairītos no nodokļu nemaksāšanas, apiešanas vai ļaunprātīgas izmantošanas.

69 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru minētajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma piešķiršanai uzņēmējam, kas tās teritorijā tirgo produktus, kuri iegādāti no pārdevēja, kas atrodas citas dalībvalsts teritorijā, kurā tie ir ražoti, nodoti patēriņam un atbrīvoti no akcīzes nodokļa, ir paredzēts nosacījums, ka šis uzņēmējs ir reģistrēts saņēmējs un pārdevējs ir apstiprināts noliktavas turētājs, ja vien no konkrētiem, objektīviem un pārbaudāmiem elementiem neizriet, ka šie nosacījumi ir nepieciešami, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju šī atbrīvojuma piemērošanu, kā arī lai novērstu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

Par ceturto jautājumu

70 Ceturtais jautājums attiecas uz gadījumu, kad dalībvalsts ir nepareizi piemērojusi Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu.

71 No atbildes, kas sniegta uz pirmo jautājumu, izriet, ka šajā gadījumā Īrija ir pareizi piemērojusi šo atbrīvojumu pamatlietā aplūkotajām garšvielām. Šādos apstākļos uz ceturto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

72 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nolemj:

1) Padomes Direktīva 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums attiecas gan uz etilspirtu, ko izmanto, lai ražotu garšvielas, kuras savukārt izmanto bezalkoholisko dzērienu izgatavošanai, kuru spirta tilpumkoncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, gan etilspirtu, kas jau ticis izmantots šādu garšvielu ražošanā.

2) Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tad, ja etilspirts, kas laists apgrozībā dalībvalstī, kurā tas ir atbrīvots no akcīzes nodokļa, tādēļ, ka tas ticis izmantots tādu garšvielu ražošanai, kas paredzētas bezalkoholisko dzērienu, kuru spirta koncentrācija nepārsniedz 1,2 % tilpuma, izgatavošanai, pēc tam tiek tirgots citā dalībvalstī, pēdējai minētai valstij savā teritorijā tam ir jāpiemēro tāds pats režīms kā šim etilspirtam, ja pirmā dalībvalsts ir pareizi piemērojusi šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu un ja nav pierādījumu par nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

3) Direktīvas 92/83 27. panta 1. punkta e) apakšpunkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru minētajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma piešķiršanai uzņēmējam, kas tās teritorijā tirgo produktus, kuri iegādāti no pārdevēja, kas atrodas citas dalībvalsts teritorijā, kurā tie ir ražoti, nodoti patēriņam un atbrīvoti no akcīzes nodokļa, ir paredzēts nosacījums, ka šis uzņēmējs ir reģistrēts saņēmējs un pārdevējs ir apstiprināts noliktavas turētājs, ja vien no konkrētiem, objektīviem un pārbaudāmiem elementiem neizriet, ka šie nosacījumi ir nepieciešami, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju šī atbrīvojuma piemērošanu, kā arī lai novērstu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

[Paraksti]