

Υπόθεση C-332/21

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

27 Μαΐου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunalul București (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

9 Δεκεμβρίου 2020

Προσφεύγουσα:

Quadrant Amroq Beverages SRL

Καθής:Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Administrație a Marilor Contribuabili**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων σχετικά με ζητήματα διοικητικής και φορολογικής νομοθεσίας με την οποία η προσφεύγουσα, ήτοι η Quadrant Amroq Beverages SRL, ζητεί από το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία), στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς με την καθής, ήτοι την Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili (Εθνική Υπηρεσία Φορολογικής Διοίκησης– Γενική Διεύθυνση Διαχείρισης Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, Ρουμανία), να ακυρώσει σειρά αποφάσεων του Δεκεμβρίου 2016 περί απόρριψης ορισμένων αιτήσεων επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, να ακυρώσει την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2017 περί απόρριψης της διοικητικής προσφυγής, και να υποχρεώσει την καθής να επιστρέψει το ποσό των 3 702 961 ρουμανικών λεί (RON), που η προσφεύγουσα κατέβαλε ως ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των αρωματικών ουσιών που απέκτησε από την Pepsi/Cola International Cork Ιρλανδίας.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, και παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ (στο εξής: οδηγία).

Προδικαστικά ερωτήματα

- I. Έχει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ 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 μέχρι και 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 μέχρι και 1,2 %;
- II. Έχει το άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ, 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 μέχρι και 1,2 %, το κράτος μέλος προορισμού πρέπει να τα μεταχειρισθεί κατά τον ίδιο τρόπο;
- III. Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, και παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ, 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;
- IV. 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/ΕΟΚ, 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;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 19, παράγραφος 3, στοιχείο β', ΣΕΕ

Άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Οδηγία 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Οκτωβρίου 1 για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά: άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', και παράγραφος 2, στοιχείο δ'

Απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752)

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ρουμανικό Σύνταγμα, άρθρο 148, το οποίο επιβάλλει την κατά προτεραιότητα εφαρμογή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Ρουμανικός φορολογικός κώδικας (2003), άρθρο 206⁵⁸, το οποίο μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη της Ρουμανίας τις διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83

Ιρλανδικός νόμος του 2003 περί προϋπολογισμού, άρθρο 77, στοιχείο α, σημείο i, ο οποίος μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη της Ιρλανδίας τις διατάξεις του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα αγόρασε αρωματικά προϊόντα (αρωματικές ουσίες) από την Pepsi/Cola International Cork Ιρλανδίας.
- 2 Οι ρουμανικές φορολογικές αρχές, ενεργώντας διαφορετικά σε σχέση με τις ιρλανδικές αρχές, επέβαλαν ειδικό φόρο κατανάλωσης στις εν λόγω αρωματικές

ουσίες, εκτιμώντας ότι δεν ενέπιπταν στην απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας 92/83.

- 3 Πράγματι, η ιρλανδική νομοθεσία που μεταφέρει το άρθρο αυτό στην εσωτερική έννομη τάξη προβλέπει την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης όχι μόνον για την αιθυλική αλκοόλη προς παρασκευή ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2 %, αλλά και για την αιθυλική αλκοόλη που χρησιμοποιήθηκε ήδη για την παρασκευή τέτοιων ποτών, ενώ η ρουμανική νομοθεσία απαλλάσσει από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης μόνον την αιθυλική αλκοόλη «που χρησιμοποιείται για την παραγωγή αρωματικών ουσιών προς παρασκευή ειδών διατροφής και μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2 %».
- 4 Αρχικώς, όταν τα αρωματικά προϊόντα (αρωματικές ουσίες) είχαν μεταφερθεί από τους χώρους αποθήκευσης της CMC1 [Pepsi Ιρλανδίας] στους χώρους του εγγεγραμμένου παραλήπτη, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές απήλλαξαν από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης την αιθυλική αλκοόλη.
- 5 Μεταγενέστερα, για τη μεταφορά μεταξύ της Pepsi Ιρλανδίας και της Pepsi Ρουμανίας δεν επιβλήθηκε ειδικός φόρος κατανάλωσης, καθόσον η αιθυλική αλκοόλη που περιέχεται στα αρωματικά προϊόντα (επομένως η αιθυλική αλκοόλη που έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αρωματικών ουσιών) απαλλάσσεται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, δυνάμει του άρθρου 77 του ιρλανδικού φορολογικού νόμου.
- 6 Οι αρωματικές ουσίες που μεταφέρθηκαν, στην υπό κρίση υπόθεση, από την Ιρλανδία στη Ρουμανία, είναι αγαθά υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης τα οποία έχουν ήδη διατεθεί στην αγορά εντός του κράτους μέλους στο οποίο παρήχθησαν, η δε διάθεση αυτή στην αγορά δεν συνεπάγεται υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης, καθόσον ισχύει απαλλαγή δυνάμει της ιρλανδικής εθνικής νομοθεσίας.
- 7 Για την εφαρμογή της έμμεσης απαλλαγής για την αλκοόλη που περιέχεται σε αρωματικές ουσίες οι οποίες χρησιμοποιούνται για την παρασκευή μη αλκοολούχων ποτών με ογκομετρικό αλκοολικό τίτλο μέχρι και 1,2 %, οι ρουμανικές φορολογικές αρχές επέβαλαν την τήρηση των διαδικαστικών απαιτήσεων που προβλέπονται από την εθνική παράγωγη ρύθμιση (ήτοι, αντιστοίχως, τον εφοδιασμό από φορολογικό αποθηκευτή σε περίπτωση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και την καταχώριση της προσφεύγουσας ως εγγεγραμμένης παραλήπτριας).
- 8 Η προσφεύγουσα υπέβαλε αιτήσεις επιστροφής των ειδικών φόρων κατανάλωσης ενώπιον της καθής και, στη συνέχεια, υπέβαλε διοικητική προσφυγή κατά των απορριπτικών αποφάσεων επί των αιτήσεων αυτών. Μετά την απόρριψη της ανωτέρω διοικητικής προσφυγής, η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου).

- 9 Στην υπό κρίση υπόθεση, παρασχέθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να προσκομίσει γνωμοδότηση Ιρλανδού πραγματογνώμονα σε σχέση με το περιεχόμενο και την εφαρμογή της ιρλανδικής φορολογικής νομοθεσίας.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 10 Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, σε αντίθεση με το άρθρο 206⁵⁸ του ρουμανικού φορολογικού κώδικα, η μεταφορά στο ιρλανδικό δίκαιο του κειμένου της οδηγίας έχει ως σκοπό να καταστήσει την εφαρμογή της απαλλαγής δυνατή όχι μόνο για την παραγωγή των επίμαχων αρωματικών ουσιών, αλλά και για όλες τις επόμενες πωλήσεις τους. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η ρουμανική φορολογική νομοθεσία αντιτίθεται στην οδηγία. Αντιθέτως, τυχόν απάντηση του Δικαστηρίου η οποία θα επικύρωνε τις ενέργειες των ρουμανικών αρχών, θα μπορούσε να οδηγήσει την προσφεύγουσα στο να εξετάσει το ενδεχόμενο άσκησης αγωγής αποζημίωσης κατά της Ιρλανδίας, δεδομένου ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, η προσφεύγουσα θα είχε υποπέσει σε πλάνη λόγω της εσφαλμένης μεταφοράς στην εσωτερική έννομη τάξη και εφαρμογής της απαλλαγής από το κράτος αυτό.
- 11 Όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, η προσφεύγουσα διευκρινίζει ότι η απαλλαγή των επίμαχων προϊόντων από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί της αλκοόλης αποτελεί τον κανόνα και ότι οι εξαιρέσεις από τον κανόνα αυτόν πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται στενώς και κατά τον ίδιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη. Επομένως, η Ρουμανία πρέπει να διασφαλίσει ίδια μεταχείριση των αρωματικών προϊόντων με εκείνη που εφαρμόζεται ήδη στην Ιρλανδία. Συναφώς, η προσφεύγουσα παραπέμπει στην απόφαση Repertoire Culinaire, σύμφωνα με την οποία η άρνηση χορήγησης απαλλαγής έχει ως αποτέλεσμα να περιέρχονται πρόσωπα που κατοικούν σε κράτος μέλος σε αδυναμία υπαγωγής σε καθεστώς απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, μολονότι υφίσταται σχετική υποχρέωση προβλεπόμενη από την ευρωπαϊκή νομοθεσία, η οποία πρέπει να εφαρμόζεται.
- 12 Όσον αφορά το τρίτο ερώτημα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, λόγω των διαδικαστικών απαιτήσεων της ρουμανικής νομοθεσίας για τη χορήγηση της απαλλαγής, στην πράξη ουδέποτε χορηγείται απαλλαγή. Πράγματι, οι εν λόγω απαιτήσεις δεν είναι δυνατόν να ικανοποιηθούν εφόσον το ιρλανδικό Δημόσιο εκτιμά ότι το ειδικό καθεστώς εποπτείας των ειδικών φόρων κατανάλωσης δεν εφαρμόζεται στα επίμαχα προϊόντα, δεδομένου ότι αυτά απαλλάσσονται αυτοδικαίως από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.
- 13 Όσον αφορά το τέταρτο ερώτημα, η προσφεύγουσα προβάλλει, ιδίως εάν υποθεθεί ότι οι ιρλανδικές αρχές δεν έχουν μεταφέρει ορθώς στην εσωτερική έννομη τάξη τις διατάξεις της οδηγίας, ότι το σφάλμα σχετικά με την ερμηνεία και την εφαρμογή της οδηγίας στο οποίο υπέπεσε η Pepsi Ρουμανίας ήταν αναπόφευκτο, λόγω της μεταφοράς της οδηγίας στο ιρλανδικό δίκαιο και της πάγιας διοικητικής πρακτικής του κράτους αυτού. Υπό το πρίσμα των αρχών της

αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας, η άρνηση χορήγησης της απαλλαγής σε ιδιώτη και η περιέλευση αυτού σε κατάσταση νομικής αβεβαιότητας δεν δικαιολογείται. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον δεν θα υφίστατο το παραμικρό ενδεχόμενο φοροαποφυγής, ακόμη και αν η εταιρία δεν μπορούσε να αποκτήσει τις αρωματικές ουσίες βάσει εγγράφων τα οποία να συνάδουν προς τις διαδικαστικές απαιτήσεις που ισχύουν για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, έγγραφα τα οποία στην υπό κρίση υπόθεση ήταν αδύνατον να αποκτηθούν.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής

- 14 Η πολυπλοκότητα του ζητήματος που ανακύπτει από την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 27, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της οδηγίας είναι προφανής, δεδομένου ότι υπάρχουν δύο τουλάχιστον κράτη μέλη τα οποία ερμηνεύουν διαφορετικά τις εν λόγω διατάξεις, η Ιρλανδία και η Ρουμανία, ενώ η ερμηνεία που κρίνεται εσφαλμένη κατά το ρουμανικό δίκαιο, και η οποία γίνεται δεκτή από την Ιρλανδία, ενισχύεται από τα συμπεράσματα του αρμοδίου οργάνου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (επιτροπή ειδικών φόρων κατανάλωσης).
- 15 Το ζήτημα ερμηνείας του ευρωπαϊκού δικαίου που ανέκυψε στην υπό κρίση υπόθεση είναι καινοφανές και δεν μπορεί να απαντηθεί με βάση το σκεπτικό της αποφάσεως Repertoire Culinaire. Η διεξοδική ανάλυση στην οποία προέβη το Δικαστήριο στην ανωτέρω απόφαση, μολονότι μπορεί να παράσχει ορισμένα στοιχεία αναγκαία για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς, δεν επιλύει, πέραν πάσης αμφιβολίας, το ζήτημα της εφαρμογής της απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης στην υπό κρίση υπόθεση.