Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

9 юни 2022 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Член 11 — Възстановяване на акциз върху освободени за потребление акцизни стоки — Директива 2011/64/ЕС — Член 17, първа алинея, буква б) — Възстановяване на акциз, който вече е платен чрез данъчни бандероли, поставени върху унищожен под административен надзор обработен тютюн — Задължение на държавите членки да приемат правна уредба, предвиждаща възстановяване на акциза за обработения тютюн, който е освободен за потребление и унищожен под митнически надзор — Липса“

По дело C-55/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Върховен административен съд (България) с акт от 6 януари 2021 г., постъпил в Съда на 28 януари 2021 г., в рамките на производство по дело

Директор на Агенция „Митници“

срещу

„ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ“ ЕООД

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: I. Jarukaitis, председател на състава, M. Ilešič (докладчик) и Z. Csehi, съдии,

генерален адвокат: P. Pikamäe,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за директора на Агенция „Митници“, от П. Тонев,

– за „ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, от Т. Ненов и Д. Вучков, адвокати,

– за българското правителство, от М. Георгиева и Л. Захариева, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

– за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от В. Божилова и C. Perrin, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 11 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12) и на член 17, първа алинея, буква б) от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн (ОВ L 176, 2011 г., стр. 24).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между директора на Агенция „Митници“ (наричан по-нататък „директорът на Агенцията“) и установеното в България дружество „ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ“ ЕООД (наричано по-нататък „Импириъл“) относно възстановяването на акциз.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2008/118

3 Съгласно съображения 8, 9 и 31 от Директива 2008/118:

„(8) Тъй като за правилното функциониране на вътрешния пазар продължава да е нужно понятието и условията за [възникване на задължението за плащане на акциз] да са едни и същи във всички държави членки, е необходимо да се изясни на [равнището на Съюза] кога акцизните стоки се освобождават за потребление и кои са данъчно задължените лица по отношение на акциза.

(9) Тъй като акцизът е данък върху потреблението, не може да се събира акциз за акцизни стоки, които при определени обстоятелства са били унищожени или безвъзвратно загубени.

[…]

(31) Държавите членки следва да могат да предвиждат разпоредби за означаването на стоките, освободени за потребление, с данъчни […] обозначения. Използването на тези обозначения не трябва да създава никакви пречки пред търговията в [Съюза].

Тъй като използването на тези обозначения не трябва да води до възникването на двойна данъчна тежест, следва да се уточни, че всяка сума за получаването на такива обозначения, която е платена или обезпечена, следва да бъде възстановена, опростена или освободена от държавата членка, която е издала обозначенията, ако акцизът е станал дължим и е бил събран в друга държава членка.

Въпреки това, за да се избегнат всякакви злоупотреби, държавите членки, издали такива обозначения, следва да могат да изискат доказателство за тяхното премахване или тяхното унищожаване, като условие за възстановяването, опрощаването или освобождаването“.

4 Член 1, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Настоящата директива определя общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на следните стоки (наричани по-долу „акцизни стоки“):

[…]

в) тютюневи изделия, обхванати от директиви 95/59/ЕО [на Съвета от 27 ноември 1995 година относно данъците, различни от данъка върху оборота, които оказват влияние върху потреблението на тютюневи изделия (ОВ L 291, 1995 г., стр. 40; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 5)], 92/79/ЕИО [на Съвета от 19 октомври 1992 година за сближаване на данъците върху цигарите (ОВ L 316, 1992 г., стр. 8; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 11, стр. 180)] и 92/80/ЕИО [на Съвета от 19 октомври 1992 година, за сближаване на данъците върху обработения тютюн, непредназначен за цигари (ОВ L 316, 1992 г., стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 11, стр. 182)]“.

5 Член 2 от Директива 2008/118 гласи:

„Акцизните стоки подлежат на облагане с акциз в момента на:

а) тяхното производство […] на територията на [Съюза];

б) тяхното внасяне на територията на [Съюза]“.

6 Съгласно член 4 от тази директива:

„За целите на настоящата директива, както и на нейните разпоредби за прилагане, се прилагат следните определения:

1) „лицензиран складодържател“ е физическо или юридическо лице, имащо разрешение от компетентните органи на държава членка в хода на своята дейност да произвежда, преработва, държи, получава и изпраща акцизни стоки при условията на режим отложено плащане на акциз в данъчни складове;

[…]

7) „режим отложено плащане на акциз“ е данъчен режим, прилаган по отношение на производството, преработката, държането и движението на акцизни стоки, които не са обхванати от митнически режим с отложено плащане или митническо направление, при който се отлага плащането на акциза;

[…]

11) „данъчен склад“ е място, където акцизни стоки се произвеждат, преработват, държат, получават или изпращат под режим отложено плащане на акциз от лицензиран складодържател в хода на неговата дейност, при спазване на определени условия, установени от компетентните органи на държавата членка, в която се намира данъчният склад“.

7 Глава II от тази директива е озаглавена „Възникване на задължение, възстановяване и освобождаване от акциз“ и включва три раздела. В раздел 1 („Място и време на възникване на задължението“) се съдържат членове 7—10.

8 Съгласно член 7 от посочената директива:

„1. Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка.

2. За целите на настоящата директива „освобождаване за потребление“ представлява всяко:

а) извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз;

[…].

4. Пълното унищожаване или безвъзвратна загуба на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз по причина, свързана с естеството на стоките, непредвидими обстоятелства, непреодолима сила или вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка, не се считат за освобождаване за потребление.

За целта на настоящата директива стоките се считат за напълно унищожени или безвъзвратно загубени, когато са неизползваеми като акцизни стоки.

Въпросното пълно унищожаване или безвъзвратна загуба на акцизни стоки се доказва по начин, удовлетворяващ компетентните органи на държавата членка, където е настъпило пълно унищожаване или безвъзвратна загуба, а при невъзможност да се определи къде са настъпили — пред компетентните органи на държавата членка, в която е направена констатацията.

5. Всяка държава членка установява свои собствени правила и условия, при които се определят загубите, посочени в параграф 4“.

9 Член 11, който се намира в глава II, раздел 2 („Възстановяване и опрощаване“) от Директива 2008/118, предвижда:

„Освен в […] случаите, предвидени в директивите, посочени в член 1, акцизът върху освободените за потребление акцизни стоки може, по искане на дадено заинтересовано лице, да бъде възстановен или опростен от компетентните органи на държавата членка, в която тези стоки са били освободени за потребление, в определените от държавите членки случаи и при условията, посочени от тях, с цел предотвратяване на всякакво възможно избягване на облагането или злоупотреби.

[…]“.

10 Член 15, параграф 2 от тази директива гласи:

„Производството, преработката и държането на акцизни стоки, за които не е платен акциз, се осъществяват в данъчен склад“.

11 Съгласно член 39 от посочената директива:

„1. Без да се засягат разпоредбите на член 7, параграф 1, държавите членки могат да изискват акцизните стоки да носят данъчни обозначения […] в момента, в който те се освобождават за потребление на тяхна територия […].

[…]

3. Без да се засягат разпоредбите, които държавите членки могат да приемат с оглед правилното прилагане на настоящия член и предотвратяването на избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци, държавите членки следят данъчните обозначения […] да не препятстват свободното движение на акцизни стоки.

Когато тези данъчни […] обозначения са поставени върху акцизни стоки, всяка платена или обезпечена сума за получаването на тези обозначения, с изключение на разходите за издаването им, се възстановява, опрощава или освобождава от държавата членка, която ги е издала, ако акцизът е станал дължим и е бил събран в друга държава членка.

Държавата членка, издала тези обозначения, може въпреки това да изиска удовлетворяващо компетентните органи доказателство за тяхното премахване или тяхното унищожаване като условие за възстановяването, опрощаването или освобождаването на платената сума или сумата за обезпечение“.

Директива 2011/64

12 Съображения 2, 15 и 16 от Директива 2011/64 гласят:

„(2) Данъчното законодателство на Съюза по отношение на тютюневите изделия е необходимо да гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар и в същото време да осигури високо равнище на закрила на човешкото здраве, както се изисква от член 168 [ДФЕС], като се има предвид, че тютюневите изделия могат сериозно да увредят здравето, както и че Съюзът е страна по Рамковата конвенция на Световната здравна организация за контрол на тютюна (FCTC). […]

[…]

(15) […] Определена степен на сближаване на прилаганите в държавите членки равнища на данъчно облагане би спомогнала за намаляване на измамите и контрабандата в рамките на Съюза.

(16) Такова сближаване също би спомогнало за осигуряване на висока степен на закрила на човешкото здраве. Равнището на данъчно облагане действително е основен фактор при определянето на цената на тютюневите изделия, която от своя страна влияе върху навиците на потребителите по отношение на тютюнопушенето. Измамите и контрабандата подбиват определените под влияние на данъците равнища на цените, по-специално на цигарите и фино нарязания тютюн, предназначен за свиване на цигари, и по този начин излагат на риск постигането на целите за контрол на тютюна и за закрила на здравето“.

13 Член 1 от тази директива предвижда:

„Настоящата директива установява основните принципи за хармонизацията на структурата и ставките на акциза, на ко[й]то държавите членки подлагат обработения тютюн“.

14 Съгласно член 16, параграф 1 от посочената директива:

„Правилата за събиране на акциза се хармонизират най-късно на последния етап от хармонизирането на акциза. По време на предшестващите етапи акцизът по принцип се събира посредством данъчни бандероли […]“.

15 Член 17 от същата директива гласи:

„Може се освобождава от акциз или да се възстановява вече платен акциз за следното:

а) денатуриран обработен тютюн, който се използва за промишлени или градински цели;

б) обработен тютюн, който е унищожен под административен надзор;

в) обработен тютюн, който е предназначен само за научни изследвания и за изследвания, свързани с качеството на продукцията;

г) обработен тютюн, който е преработен от производителя.

Държавите членки определят условията и формалностите за прилагане на горепосочените освобождавания или възстановявания“.

16 Директива 2011/64 кодифицира и отменя Директиви 92/79, 92/80 и 95/59, считано от 1 януари 2011 г. Съгласно член 21, втора алинея от нея позоваванията на отменените директиви се считат за позовавания на тази директива.

Българското право

17 Член 25 от Закона за акцизите и данъчните складове (ДВ, бр. 91 от 15 ноември 2005 г.) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „ЗАДС“), гласи:

„(1) До освобождаване за потребление на акцизните стоки лицензираните складодържатели и регистрираните лица не дължат акциз при:

1. унищожаване под контрола на митническите органи на акцизни стоки, включително когато са облепени с бандерол, както и при бракуване и унищожаване на бандероли при условията на чл. 64, ал. 21 и 22;

[…]“.

18 Член 27 от ЗАДС предвижда:

„(1) Недължимо платен или подлежащ на възстановяване акциз се възстановява или прихваща за погасяване на изискуеми публични задължения на лицето, събирани от Агенция „Митници“, въз основа на писмено искане или по инициатива на митническите органи.

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

19 Импириъл е лицензиран складодържател с данъчен склад, находящ се в София (България). На 2 април 2019 г. това дружество подава до Териториална дирекция Югозападна към Агенция „Митници“ (България) искане за възстановяване на акциз в общ размер на 90 437,69 BGN (български лев) (около 46 300 EUR) на основание член 27, алинея 1 от ЗАДС.

20 Импириъл посочва като причина за подаване на искането за възстановяване обстоятелството, че разглежданите стоки, освободени за потребление, са тютюневи изделия, собственост на това дружество, които на 1 юли 2016 г. са били унищожени под митнически надзор.

21 При извършена проверка от митническия орган е установено, че стоките, предмет на искането, са освободени за потребление от Импириъл с акцизни данъчни документи, приложени към искането, и че сумите на дължимия за тези стоки акциз са заплатени. Доколкото обаче посочените стоки вече са били освободени за потребление, митническият орган приема, че искането на Импириъл е неоснователно и не следва да бъде уважено.

22 Според митническия орган член 25, алинея 1 от ЗАДС, съгласно който лицензираните складодържатели не дължат акциз при унищожаване под контрола на митническите органи на акцизни стоки, включително когато са облепени с бандерол, се прилага само доколкото тези стоки не са освободени за потребление.

23 Освен това според протокол за извършена експертиза в случая не е била извършена проверка за автентичност на облепените върху тютюневите изделия бандероли, което действие е задължителна част от процедурата по унищожаване. В допълнение, съгласно тази експертиза някои от въпросните стоки са били с бандерол с изтекъл срок на валидност и не са били включени в обхвата на процедурата по унищожаване.

24 Импириъл обжалва решението за отказ за възстановяване на акциз по административен ред пред директора на Агенцията.

25 След като жалбата му е отхвърлена, Импириъл сезира Административен съд София-град (България), като отново излага доводите си за незаконосъобразност на решението, с което е отказано възстановяване.

26 С решение от 29 януари 2020 г. Административен съд София-град отменя решението на директора на Териториална дирекция Югозападна към Агенция „Митници“. Това съдебно решение е обжалвано от директора на Агенцията пред запитващата юрисдикция — Върховен административен съд (България).

27 Запитващата юрисдикция уточнява, че до 1 януари 2010 г. всички редакции на член 25, алинея 1, точка 1 от ЗАДС предвиждат, че лицензираните складодържатели и регистрираните лица не дължат акциз или платеният акциз се възстановява при унищожаване под контрола на митническите органи на акцизни стоки, включително когато са облепени с бандерол, както и при бракуване и унищожаване на бандероли.

28 Тя посочва, че със Закона за изменение и допълнение на Закона за акцизите и данъчните складове (ДВ бр. 95 от 1 декември 2009 г.) в посочената по-горе разпоредба е добавено условието акцизните стоки да не са освободени за потребление.

29 Импириъл твърди, че по този начин Република България не е транспонирала точно разпоредбите на Директива 2008/118, що се отнася до възможността да бъде възстановен заплатен акциз за стоки, които са освободени за потребление и впоследствие са надлежно унищожени под митнически надзор, като според Импириъл този подход влиза в противоречие със същността на акциза като данък върху потреблението, както впрочем било видно от съображение 9 от Директива 2008/118.

30 В този контекст запитващата юрисдикция отбелязва, че между страните в главното производство вече е имало спор, възникнал при сходни обстоятелства. По въпросния спор от обхвата на член 25, алинея 1, точка 1 от ЗАДС в редакцията му преди изменението от 2009 г., в полза на Импириъл е постановено решение на Върховния административен съд от 17 юли 2014 г., в което се прави позоваване в частност на релевантните разпоредби на членове 7 и 11 от Директива 2008/118, както и на член 17 от Директива 2011/64.

31 Запитващата юрисдикция обаче отбелязва, че направеното в решението от 17 юли 2014 г. позоваване на член 7, параграфи 1 и 4 от Директива 2008/118 създава проблем за нея, доколкото посочената разпоредба дефинира времето и мястото на възникване на задължението, и по-специално момента на „освобождаване за потребление“, които не са относими към настоящия спор.

32 При тези обстоятелства Върховният административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли чл. 11 от Директива [2008/118] и чл. 17, § 1, б. „б“ от Директива [2011/64] да се тълкуват в смисъл, че пораждат задължения за държавите членки да създадат правна уредба за възстановяването на акциз, в това число на обработени тютюни, които са освободени за потребление и са унищожени под митнически надзор?

2) В случай на положителен отговор на първия въпрос и неизпълнение на държавата — членка на задължението да създаде такава уредба, могат ли заинтересованите лица да се позовават на прякото действие на разпоредбите на директивите и принципите на общностното право?

3) В случай на положителен отговор на първите два въпроса, при установените факти в настоящия случай, директният ефект на посочените норми дава ли право на възстановяване на платения акциз само въз основа на искането, без някакви други формалности?“.

По допустимостта на преюдициалното запитване

33 Изтъквайки редица неточности при представянето от запитващата юрисдикция на фактите и на националното право, директорът на Агенцията и българското правителство поддържат, че преюдициалното запитване е недопустимо, тъй като не съдържа необходимите данни от фактическа и правна страна, за да може да се даде полезен отговор на поставените въпроси.

34 В случая обаче в акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция ясно е посочила фактическата обстановка и правната уредба в основата на спора в главното производство и е дала минимални разяснения относно причините да иска тълкуване именно на посочените от нея разпоредби на правото на Съюза, както и относно връзката, която установява между тези разпоредби и националното законодателство, приложимо към разглеждания от нея спор, което позволява на Съда да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по аналогия решение от 9 септември 2021 г., Топлофикация София и др., C-208/20 и C-256/20, EU:C:2021:719, т. 19 и цитираната съдебна практика).

35 Ето защо преюдициалното запитване е допустимо.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

36 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 11 от Директива 2008/118 и член 17, първа алинея, буква б) от Директива 2011/64 трябва да се тълкуват в смисъл, че тези разпоредби задължават държавите членки да предвидят възстановяване на акциза за унищожени под митнически надзор акцизни стоки, включително обработен тютюн, които вече са били освободени за потребление.

37 Най-напред, следва да се припомни, че Директива 2008/118 отменя и заменя, считано от 1 април 2010 г., Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129). Тъй като обаче приложимите разпоредби от Директива 92/12 имат по същество същия обхват като разпоредбите на Директива 2008/118, практиката на Съда по първата директива е приложима и спрямо Директива 2008/118 (вж. по аналогия решения от 2 април 2020 г., ДжиВиСи Сървисиз (България), C-458/18, EU:C:2020:266, т. 34 и цитираната съдебна практика и от 16 септември 2020 г., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, т. 22 и цитираната съдебна практика).

38 Съгласно член 1, параграф 1 от Директива 2008/118 тя има за цел да определи общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на акцизните стоки, сред които попада и обработеният тютюн, до който се отнася Директива 2011/64, по-специално (както следва от съображение 8 от Директива 2008/118) за да се гарантира, че понятието и условията за възникване на задължението за плащане на акциз са едни и същи във всички държави членки (вж. по аналогия решение от 24 февруари 2021 г., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, т. 44 и цитираната съдебна практика).

39 Съгласно член 2 от Директива 2008/118 данъчното събитие по смисъла на тази директива е производството на акцизни стоки на територията на Съюза или внасянето им на тази територия (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2021 г., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, т. 46 и цитираната съдебна практика).

40 Член 7, параграф 1 от Директива 2008/118 предвижда, че задължението за плащане на акциз възниква от момента на освобождаването за потребление на акцизните стоки в съответната държава членка. Съгласно член 7, параграф 2, буква а) от тази директива това понятие обхваща и всяко извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз, както е определен в член 4, точка 7 от посочената директива (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2021 г., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, т. 47 и цитираната съдебна практика).

41 Съгласно член 4, точка 7 от Директива 2008/118 „режим отложено плащане на акциз“ е данъчен режим, прилаган по отношение на производството, преработката, държането и движението на акцизни стоки, които не са обхванати от митнически режим с отложено плащане или митническо направление, при който се отлага плащането на акциза.

42 Характерната особеност на подобен режим е, че акцизът за поставените под този режим стоки все още не е дължим, въпреки че е настъпило данъчното събитие за облагане с акциз. Ето защо по отношение на акцизните стоки този режим отлага дължимостта на акциза до изпълнението на някое от условията за дължимост (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2021 г., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, т. 49 и цитираната съдебна практика).

43 Освен това съгласно член 1 от Директива 2011/64 тя установява основните принципи за хармонизацията на структурата и ставките на акциза, на който държавите членки подлагат обработения тютюн.

44 Съгласно постоянната практика на Съда с оглед на тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ, както и целите на правната уредба, от която тя е част. Генезисът на разпоредбата от правото на Съюза също може да разкрие обстоятелства, които са релевантни за нейното тълкуване (решения от 2 септември 2021 г., CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, т. 31 и цитираната съдебна практика и от 6 октомври 2021 г., Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, т. 20 и цитираната съдебна практика).

45 На първо място, що се отнася до текста на разпоредбите, посочени в първия преюдициален въпрос, важно е да се припомни, че съгласно член 11 от Директива 2008/118 акцизът върху освободените за потребление акцизни стоки може, по искане на дадено заинтересовано лице, да бъде възстановен от компетентните органи на държавата членка, в която тези стоки са били освободени за потребление, в определените от държавите членки случаи и при условията, посочени от тях, с цел предотвратяване на всякакво възможно избягване на облагането или злоупотреби.

46 Освен това съгласно член 17, първа алинея от Директива 2011/64 може да се възстановява вече платен акциз в частност за обработен тютюн, който е унищожен под административен надзор.

47 Така член 11 от Директива 2008/118 се отнася общо до възстановяването на акциза върху освободените за потребление акцизни стоки, докато член 17 от Директива 2011/64 се прилага в четири конкретни случая, един от които е унищожаването на обработен тютюн под административен надзор, без да се уточнява дали той е освободен за потребление.

48 Що се отнася по-специално до член 17, първа алинея, буква б) от Директива 2011/64, следва да се приеме, че макар той да се отнася до положение, свързано с участие на административни органи на държава членка, текстът му не позволява да се заключи, че такова участие автоматично поражда право на възстановяване, тъй като условията и формалностите на възстановяването трябва да се определят от съответната държава членка.

49 От съвместния прочит на тези две разпоредби следва, от една страна, че те предвиждат само възможност за възстановяване на акциза за някои категории стоки, и от друга страна, че те оставят на държавите членки широка свобода на преценка, що се отнася до правомощието за определяне на положенията, условията и формалностите, от които зависят тези възстановявания, включително когато стоките, които носят данъчни бандероли, са унищожени под административен надзор след освобождаването им за потребление.

50 На второ място, това тълкуване на член 11 от Директива 2008/118 и на член 17, първа алинея, буква б) от Директива 2011/64 съответства на целите, преследвани с тези две директиви.

51 Както следва от съображения 2, 15 и 16 от Директива 2011/64, данъчното законодателство на Съюза по отношение на тютюневите изделия има за цел да гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар и високо равнище на закрила на човешкото здраве, както се изисква от член 168 ДФЕС, като същевременно се цели намаляване на измамите и контрабандата в рамките на Съюза.

52 Тъй като пазарът на цигари е особено благоприятен за развитието на незаконната търговия (решение от 2 юни 2016 г., Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, т. 37 и цитираната съдебна практика), съгласно член 39, параграф 1 от Директива 2008/118 и член 16, параграф 1 от Директива 2011/64 държавите членки могат да изискват по-специално обработените тютюни да носят данъчни бандероли в момента, в който те се освобождават за потребление на тяхна територия. Данъчните бандероли имат присъща стойност, която ги отличава от обикновената квитанция за установяване плащането на дадена парична сума на данъчните органи на издалата тези бандероли държава членка (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2021 г., Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, т. 83 и цитираната съдебна практика).

53 В това отношение, видно от член 39, параграф 3, втора алинея от Директива 2008/118, всяка платена или обезпечена сума за получаването на данъчни бандероли, с изключение на разходите за издаването им, се възстановява от държавата членка, която ги е издала, само ако акцизът е станал дължим и е бил събран в друга държава членка, а настоящият случай не е такъв.

54 Освен това от член 11 от Директива 2008/118 следва, че условията за възстановяване на акциза върху освободените за потребление акцизни стоки трябва да предотвратят всякакво възможно избягване на облагането или злоупотреби.

55 Следователно държавите членки имат законен интерес да вземат подходящите мерки, за да защитят своите финансови интереси, като освен това се има предвид, че борбата с евентуалните данъчни измами, избягване на данъци и данъчни злоупотреби е цел на Директива 2008/118, както следва от съображение 31, член 11 и член 39, параграф 3, първа алинея от нея (вж. в този смисъл решение от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия, C-126/15, EU:C:2017:504, т. 59 и цитираната съдебна практика).

56 На трето място, що се отнася до контекста на член 11 от Директива 2008/118 и на член 17, първа алинея, буква б) от Директива 2011/64, както е видно от точки 38—43 от настоящото решение, тези разпоредби са част от общия режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на акцизни стоки, сред които е обработеният тютюн.

57 Тъй като, както е припомнено в съображение 9 от Директива 2008/118, акцизът е данък върху потреблението, моментът на възникване на задължението по принцип трябва да е възможно най-близо до потребителя (вж. в този смисъл решение от 2 юни 2016 г., Полихим-СС, C-355/14, EU:C:2016:403, т. 50 и 51).

58 Освен това от член 4, точка 1 във връзка с член 15, параграф 2 от Директива 2008/118 следва, че акцизните стоки в режим отложено плащане на акциза се държат от лицензиран складодържател в данъчен склад. Следователно акцизите не са дължими, докато съответните стоки се държат от лицензирания складодържател в неговия данъчен склад, тъй като при това положение всъщност не може да се счита, че те са изведени от режим отложено плащане на акциз по смисъла на член 7, параграф 2, буква а) от Директива 2008/118 (вж. в този смисъл решение от 2 юни 2016 г., Полихим-СС, C-355/14, EU:C:2016:403, т. 54).

59 В допълнение, предвидената в член 7, параграф 4 от Директива 2008/118 хипотеза на пълно унищожаване или безвъзвратна загуба на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз по причина, свързана с естеството на стоките, непредвидими обстоятелства, непреодолима сила или вследствие на разрешение на компетентните органи на държавата членка, се отнася изключително до стоки, които не са освободени за потребление.

60 Когато тези стоки напуснат данъчния склад, акцизът става окончателно дължим. Затова, когато икономически оператор, който е получил данъчни бандероли, не е в състояние да представи доказателство, че тези бандероли няма да се използват за продажбата на акцизни стоки в държавата членка на издаването им, тази държава има легитимен интерес да откаже възстановяването на заплатената сума (вж. в този смисъл решение от 13 декември 2007 г., BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, т. 35).

61 На четвърто място, от точка 9.3 от изложението на мотивите към предложението за директива на Съвета за изменение на Директиви 72/464/ЕИО и 79/32/ЕИО относно данъците, различни от данъка върху оборота, които оказват влияние върху потреблението на тютюневи изделия, е видно, че на държавите членки е оставен избор дали да прилагат освобождаванията, когато обработеният тютюн е унищожен под административен надзор. Това предложение е представено от Комисията на 27 септември 1990 г. (COM (1990) 433 окончателен) и е в основата на член 6а от Директива 72/464/ЕИО на Съвета от 19 декември 1972 година относно данъците, различни от данъка върху оборота, които оказват влияние върху потреблението на тютюневи изделия (ОВ L 303, 1972 г., стр. 1), изменена с Директива 92/78/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 г. (ОВ L 316, 1992 г., стр. 5), като съдържанието на този член е възпроизведено дословно в член 11 от Директива 95/59, а впоследствие и в настоящия член 17 от Директива 2011/64.

62 По изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 11 от Директива 2008/118 и член 17, първа алинея, буква б) от Директива 2011/64 трябва да се тълкуват в смисъл, че тези разпоредби не задължават държавите членки да предвидят възстановяване на акциза за унищожени под митнически надзор акцизни стоки, включително обработен тютюн, които вече са били освободени за потребление.

По втория и третия въпрос

63 Предвид отговора, даден на първия въпрос, на втория и третия въпрос не следва да се отговаря.

По съдебните разноски

64 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

Член 11 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО и член 17,

първа алинея, буква б) от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн трябва да се тълкуват в смисъл, че тези разпоредби не задължават държавите членки да предвидят възстановяване на акциза за унищожени под митнически надзор акцизни стоки, включително обработен тютюн, които вече са били освободени за потребление.

Jarukaitis Ilešič Csehi

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 9 юни 2022 година.

Секретар
A. Calot Escobar

Председател на десети състав
I. Jarukaitis