Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 9. junija 2022*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Trošarine – Direktiva 2008/118/ES – Člen 11 – Vračilo trošarine za trošarinsko blago, sproščeno v porabo – Direktiva 2011/64/EU – Člen 17, prvi odstavek, točka (b) – Vračilo trošarine, ki je bila že plačana v obliki davčnih znamk, nameščenih na tobačne izdelke, ki so bili uničeni pod upravnim nadzorom – Obveznost držav članic, da sprejmejo predpise, ki bodo določali vračilo trošarine za tobačne izdelke, ki so bili sproščeni v porabo in uničeni pod upravnim nadzorom – Neobstoj“

V zadevi C-55/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) z odločbo z dne 6. januarja 2021, ki je na Sodišče prispela 28. januarja 2021, v postopku

Direktor na Agencija „Mitnitsi“

proti

„IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi I. Jarukaitis, predsednik senata, M. Ilešič (poročevalec) in Z. Csehi, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Direktor na Agentsia „Mitnitsi“ P. Tonev,

– za „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD T. Nenov in D. Vuchkov, advokati,

– za bolgarsko vlado M. Georgieva in L. Zaharieva, agentki,

– za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

* Jezik postopka: bolgarščina.

– za Evropsko komisijo V. Bozhilova in C. Perrin, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 11 Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12) in člena 17, prvi odstavek, točka (b), Direktive Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke (UL 2011, L 176, str. 24).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Direktor na Agentsia „Mitnisi“ (direktor carinske uprave, Bolgarija) (v nadaljevanju: direktor carinske uprave) in družbo „IMPERIAL TOBACCO BULGARIA“ EOOD s sedežem v Bolgariji (v nadaljevanju: Imperial) zaradi vračila trošarine.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/118

3 V uvodnih izjavah 8, 9 in 31 Direktive 2008/118 je navedeno:

„(8) Ker je za pravilno delovanje notranjega trga še vedno potrebno, da so koncept trošarine in pogoji za njeno plačilo enaki v vseh državah članicah, je treba na ravni [Unije] jasno določiti, kdaj se trošarinsko blago sprosti v porabo in kdo je davčni zavezanec za plačilo trošarine.

(9) Ker je trošarina davek na porabo nekega blaga, se ne bi smela zaračunavati za trošarinsko blago, ki je bilo v določenih okoliščinah uničeno ali nepovratno izgubljeno.

[…]

(31) Države članice bi morale imeti možnost zagotoviti, da je blago, ki je sproščeno za porabo, označeno z davčnimi […]oznakami. Uporaba teh oznak ne bi smela ovirati trgovine znotraj [Unije].

Ker uporaba teh oznak ne bi smela povzročiti dvojne obdavčitve, bi bilo treba jasno opredeliti, da mora država članica, ki je izdala oznake, vrniti, odpustiti ali sprostiti vsak znesek, ki je bil plačan ali zajamčen za pridobitev takšnih oznak, če je obveznost plačila trošarine nastala ali je bila trošarina pobrana v drugi državi članici.

Da pa bi se izognili vsakršni zlorabi, bi morale države članice, ki so izdale te oznake, imeti možnost predpisati, da je treba za vračilo, odpustitev ali sprostitev predložiti dokazila o njihovem umiku ali uničenju.“

4 Člen 1(1) te direktive določa:

„Ta direktiva določa splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo naslednjega blaga (v nadaljnjem besedilu ‚trošarinsko blago‘):

[…]

(c) tobačni izdelki, zajeti v direktivah [Sveta] 95/59/ES [z dne 27. novembra 1995 o davkih, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 283)], 92/79/EGS [z dne 19. oktobra 1992 o približevanju davkov na cigarete (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 13, str. 202)] in 92/80/EGS [z dne 19. oktobra 1992 o približevanju davkov na predelani tobak razen cigaret (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 13, str. 204)].“

5 Člen 2 Direktive 2008/118 določa:

„Za trošarinsko blago velja obveznost plačila trošarine ob:

(a) njegovi proizvodnji […] na ozemlju [Unije];

(b) njegovem uvozu na ozemlje [Unije].“

6 Člen 4 te direktive določa:

„V tej direktivi in v njenih izvedbenih določbah se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

1. ‚imetnik trošarinskega skladišča‘ pomeni fizično ali pravno osebo, ki ima dovoljenje pristojnih organov države članice, da pri opravljanju svoje poslovne dejavnosti proizvaja, predeluje, skladišči, prejema in odpremlja trošarinsko blago pod režimom odloga plačila trošarine v trošarinskem skladišču;

[…]

7. ‚režim odloga plačila trošarine‘ pomeni davčni režim, ki se uporablja za proizvodnjo, predelavo, skladiščenje ali gibanje trošarinskega blaga, za katero ne velja carinski odložni postopek in pri katerem je plačilo trošarine odloženo;

[…]

11. ‚trošarinsko skladišče‘ pomeni kraj, kjer imetnik trošarinskega skladišča pri svojem poslovanju trošarinsko blago proizvaja, predeluje, skladišči, prejema ali odpremlja pod režimom odloga plačila trošarine, ob upoštevanju nekaterih pogojev, ki jih določijo pristojni organi države članice, v kateri se nahaja trošarinsko skladišče.“

7 Poglavje II te direktive, naslovljeno „Obveznost plačila, povračilo, oprostitev trošarine“, vsebuje tri oddelke. V oddelku 1, naslovljenem „Kraj in čas nastanka obveznosti za plačilo“, so členi od 7 do 10 te direktive.

8 Člen 7 navedene direktive določa:

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

2. V tej direktivi ‚sprostitev v porabo‘ pomeni:

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

[…]

4. Trošarinsko blago, ki je v režimu odloga plačila trošarine in je popolnoma uničeno ali nepovratno izgubljeno zaradi same narave blaga, nepredvidljivih okoliščin, višje sile ali soglasja pristojnih organov države članice, se ne šteje za sprostitev v porabo.

Za namene te direktive se blago šteje za popolnoma uničeno ali nepovratno izgubljeno, kadar ga kot trošarinsko blago ni več mogoče uporabljati.

V primeru popolnega uničenja ali nepovratne izgube se pristojnim organom države članice, v kateri je prišlo do popolnega uničenja ali nepovratne izgube zadevnega trošarinskega blaga, ali – če ni mogoče ugotoviti, kje se je blago izgubilo – v kateri je bilo blago najdeno, predloži ustrezno dokazilo.

5. Vsaka država članica določi svoja pravila in pogoje, v skladu s katerimi se opredelijo v odstavku 4 navedene izgube.“

9 Člen 11 iz oddelka 2, naslovljenega „Povračilo in odpustitev“, ki je v poglavju II Direktive 2008/118, določa:

„Poleg primerov […] iz direktiv, navedenih v členu 1, lahko pristojni organi države članice, v kateri je bilo to blago sproščeno v porabo v primerih, ki jih je določila država članica, in v skladu s pogoji, ki jih države članice določijo, da bi preprečile kakršno koli utajo ali zlorabo, trošarino na trošarinsko blago, sproščeno v porabo, na zahtevo zadevne osebe povrnejo ali odpustijo.

[…]“

10 Člen 15(2) te direktive določa:

„Proizvodnja, predelava in skladiščenje trošarinskega blaga, za katerega trošarina še ni plačana, se opravljajo v trošarinskem skladišču.“

11 Člen 39 navedene direktive določa:

„1. Brez poseganja v člen 7(1) lahko države članice zahtevajo, da se trošarinsko blago v času, ko je dano v porabo na njihovem ozemlju […], označi z davčnimi oznakami […].

[…]

3. Brez poseganja v kakršne koli določbe, ki jih lahko države članice določijo, da bi zagotovile pravilno izvajanje tega člena in preprečile utajo, izogibanje ali zlorabo, države članice zagotovijo, da davčne oznake […] ne ustvarjajo omejitev za prosti pretok trošarinskega blaga.

Kadar je trošarinsko blago označeno s takimi [davčnimi] oznakami […], mora država članica, ki jih je izdala, vrniti, odpustiti ali sprostiti vsak znesek, ki je bil plačan ali zajamčen za pridobitev takih oznak ali znakov, z izjemo stroškov izdaje, če je obveznost plačila trošarine nastala ali je bila trošarina pobrana v drugi državi članici.

Vendar pa lahko država članica, ki je izdala te oznake ali znake, določi, da je treba za povračilo, odpustitev ali sprostitev plačanega ali zajamčenega zneska njenim pristojnim organom predložiti zadovoljiv dokaz, da so bili te oznake ali znaki odstranjeni ali uničeni.“

Direktiva 2011/64

12 V uvodnih izjavah 2, 15 in 16 Direktive 2011/64 je navedeno:

„(2) Davčna zakonodaja Unije o tobačnih izdelkih mora zagotoviti pravilno delovanje notranjega trga in hkrati visoke ravni varovanja zdravja, kakor zahteva člen 168 [PDEU], in ob upoštevanju, da lahko tobačni izdelki resno škodujejo zdravju in da je Unija pogodbenica Okvirne konvencije Svetovne zdravstvene organizacije o nadzoru nad tobakom (FCTC). […]

[…]

(15) […] Določena stopnja skladnosti davčnih stopenj, ki se uporabljajo v državah članicah, bi pripomogla k zmanjševanju goljufij in tihotapljenja v Uniji.

(16) Takšna skladnost bi prav tako pripomogla k zagotavljanju visoke ravni varovanja človekovega zdravja. Stopnja obdavčenja je glavni dejavnik v ceni tobačnih izdelkov, ki posledično vpliva na kadilske navade potrošnikov. Goljufije in tihotapljenje spodkopavajo na podlagi davkov oblikovane višine cen, zlasti cigaret in drobno rezanega tobaka, namenjenega za zvijanje cigaret, in tako ogrožajo doseganje ciljev kontrole nad tobakom in varovanja zdravja.“

13 Člen 1 te direktive določa:

„Ta direktiva določa splošna načela za uskladitev strukture in stopenj trošarine, s katero države članice obdavčijo tobačne izdelke.“

14 Člen 16(1) navedene direktive določa:

„Pravila za pobiranje trošarine se uskladijo najkasneje na zadnji stopnji usklajevanja trošarine. V predhodni stopnji se trošarina načeloma pobira z davčnimi znamkami. […]“

15 Člen 17 iste direktive določa:

„Naslednji izdelki so lahko oproščeni plačila trošarine ali se od njih že plačana trošarina lahko vrne:

(a) denaturirani tobačni izdelki za industrijsko ali hortikulturno uporabo;

(b) tobačni izdelki, uničeni pod upravnim nadzorom;

(c) tobačni izdelki, ki so namenjeni izključno za znanstvena testiranja in testiranja kakovosti izdelkov;

(d) tobačni izdelki, ki jih proizvajalec predela.

Države članice določijo pogoje in formalnosti, ki veljajo za navedene oprostitve ali vračila.“

16 Z Direktivo 2011/64 so bile direktive 92/79, 92/80 in 95/59 kodificirane in razveljavljene z učinkom od 1. januarja 2011. V skladu z členom 21, drugi odstavek, te direktive se sklicevanja na razveljavljene direktive štejejo za sklicevanja na navedeno direktivo.

Bolgarsko pravo

17 Člen 25 Zakon za aktsizite i danachnite skladove (zakon o trošarinah in trošarinskih skladiščih, DV št. 91 z dne 15. novembra 2005) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZADS), določa:

„(1) Dokler se trošarinsko blago ne sprosti v porabo, imetniki trošarinskih skladišč in registrirane osebe niso zavezani za plačilo trošarine:

1. v primeru uničenja trošarinskega blaga pod nadzorom carinskih organov, vključno z blagom, ki je opremljeno s trošarinsko znamko, ter v primeru odstranitve in uničenja trošarinskih znamk pod pogoji, določenimi v členu 64(21) in (22).

[…]“

18 Člen 27 ZADS določa:

„(1) Na pisno zahtevo ali na pobudo carinskih organov se neupravičeno plačane trošarine ali trošarine, ki jih je treba povrniti, povrnejo ali pobotajo s povračilom zapadlih javnih dolgov zadevnega subjekta, ki jih je izterjala [Agentsia „Mitnitsi“ (carinska uprava, Bolgarija)].

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19 Družba Imperial je imetnica trošarinskega skladišča s trošarinskim skladiščem v Sofiji (Bolgarija). Ta družba je 2. aprila 2019 pri Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya „Mitnitsi“ (jugozahodna področna direkcija carinske uprave, Bolgarija) na podlagi člena 27(1) ZADS predložila zahtevo za vračilo trošarine v skupnem znesku 90.437,69 bolgarskih levov (BGN) (približno 46.300 EUR).

20 V utemeljitev svoje zahteve za vračilo je družba Imperial navedla, da gre pri zadevnem blagu, ki je bilo sproščeno v porabo, za tobačne izdelke, ki so bili v njeni lasti in ki so bili 1. julija 2016 uničeni pod carinskim nadzorom.

21 Carinski organi so pri nadzoru ugotovili, da je družba Imperial blago, na katero se nanaša zahteva, sprostila v porabo z davčnimi dokumenti v zvezi s trošarinami, priloženimi njeni zahtevi, in da so bili zneski trošarine za to blago plačani. Ker pa je bilo navedeno blago že sproščeno v porabo, so ti organi menili, da zahteva, ki jo je vložila družba Imperial, ni utemeljena in da ji ni treba ugoditi.

22 Po mnenju carinskih organov se člen 25(1) ZADS, v skladu s katerim imetniki trošarinskih sodišč niso zavezani za plačilo trošarine v primeru uničenja trošarinskega blaga – vključno z blagom, ki je označeno z davčno znamko – pod nadzorom carinskih organov, uporablja le, če to blago ni bilo sproščeno v porabo.

23 Poleg tega naj bi bilo iz izvedenskega poročila razvidno, da v obravnavani zadevi pristnost davčnih znamk, nameščenih na tobačnih izdelkih, ni bila preverjena, čeprav naj bi bila to nujna faza postopka uničenja. Ob tem naj bi bili v skladu s tem poročilom nekateri od teh proizvodov opremljeni z davčno znamko, katere veljavnost je potekla, in naj ne bi bili med proizvodi, na katere se je nanašal postopek uničenja.

24 Družba Imperial je nato zoper to odločbo o zavrnitvi vračila vložila pritožbo pri direktorju davčne uprave.

25 Ker je bila ta pritožba zavrnjena, je družba Imperial vložila tožbo pri Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče v mestu Sofija, Bolgarija), v kateri je ponovno navedla argumente v zvezi z nezakonitostjo odločbe o zavrnitvi vračila.

26 Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče v mestu Sofija) je s sodbo z dne 29. januarja 2020 odločbo direktorja jugozahodne področne direkcije carinske uprave odpravilo. To sodbo direktor davčne uprave izpodbija pred predložitvenim sodiščem, Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija).

27 To sodišče pojasnjuje, da so do 1. januarja 2010 vse različice člena 25(1), točka 1, ZADS določale, da imetniki trošarinskih skladišč in registrirane osebe niso zavezani za plačilo trošarine oziroma da jim je treba v primeru uničenja trošarinskega blaga – vključno z blagom, ki je opremljeno z davčnimi znamkami – pod nadzorom carinskih organov ter v primeru odstranitve in uničenja davčnih znamk plačano trošarino vrniti.

28 Z Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o trošarinah in trošarinskih skladiščih, DV št. 95 z dne 1. decembra 2009) naj bi bil zgoraj navedeni določbi dodan pogoj, da trošarinsko blago ni bilo sproščeno v porabo.

29 Družba Imperial trdi, da Republika Bolgarija s tem ni pravilno prenesla določb Direktive 2008/118 v zvezi z možnostjo vračila trošarine, plačane za blago, ki je bilo sproščeno v porabo in nato uničeno na ustrezen način in pod carinskim nadzorom, saj naj ta pristop ne bi bil združljiv z naravo trošarine, ki je davek na porabo, kot naj bi izhajalo tudi iz uvodne izjave 9 Direktive 2008/118.

30 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da sta si stranki v postopku v glavni stvari že nasprotovali v okviru spora, ki izhaja iz podobnih okoliščin. Na koncu tega spora, za katerega se je uporabljal člen 25(1), točka 1, ZADS v različici pred spremembo iz leta 2009, je bilo s sodbo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) z dne 17. julija 2014, ki je temeljila zlasti na upoštevnih določbah členov 7 in 11 Direktive 2008/118 ter člena 17 Direktive 2011/64, zahtevku družbe Imperial ugodeno.

31 Vendar predložitveno sodišče navaja, da se mu sklicevanje na člen 7(1) in (4) Direktive 2008/118 iz sodbe z dne 17. julija 2014 zdi problematično, ker navedena določba opredeljuje čas in kraj nastanka dolga, zlasti čas „sprostitve v porabo“, kar so elementi, ki naj v obravnavani zadevi ne bi bili upoštevni.

32 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 11 Direktive [2008/118] in člen 17, prvi odstavek, točka (b), Direktive [2011/64] razlagati tako, da državam članicam nalagata obveznost sprejetja predpisov za vračilo trošarine, vključno s trošarino za tobačne izdelke, ki so bili sproščeni v porabo in uničeni pod carinskim nadzorom?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali se lahko zadevne osebe sklicujejo na neposredni učinek določb direktiv in na načela prava Unije, kadar država članica ni izpolnila svoje obveznosti sprejetja takih predpisov?

3. Če je odgovor na prvi dve vprašanji pritrdilen, ali je vračilo plačane trošarine na podlagi neposrednega učinka navedenih določb ob upoštevanju dejanskega stanja, ugotovljenega v obravnavanem primeru, upravičeno zgolj na podlagi zahteve in ne da bi bile izpolnjene druge formalne zahteve?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

33 Direktor davčne uprave in bolgarska vlada s sklicevanjem na več nepravilnosti pri dejstvih in nacionalnem pravu, ki jih je predstavilo predložitveno sodišče, trdita, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten, ker ne vsebuje dejanskih in pravnih elementov, potrebnih za koristen odgovor na vprašanja.

34 Vendar je v obravnavani zadevi predložitveno sodišče v predložitveni odločbi jasno navedlo dejanski in pravni okvir spora o glavni stvari ter vsaj minimalno pojasnilo razloge, iz katerih je izbralo določbe prava Unije, za razlago katerih prosi, ter povezavo, ki jo je ugotovilo med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki se uporablja v sporu, o katerem odloča, kar Sodišču omogoča, da na postavljena vprašanja koristno odgovori (glej po analogiji sodbo z dne 9. septembra 2021, Toplofikatsia Sofia in drugi, C-208/20 in C-256/20, EU:C:2021:719, točka 19 in navedena sodna praksa).

35 Zato je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

36 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 11 Direktive 2008/118 in člen 17, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2011/64 razlagati tako, da ti določbi državam članicam nalagata, naj določijo vračilo trošarine za trošarinsko blago, vključno s tobačnimi izdelki, ki je bilo uničeno pod carinskim nadzorom in ki je bilo pred tem že sproščeno v porabo.

37 Najprej je treba opozoriti, da je Direktiva 2008/118 z učinkom od 1. aprila 2010 razveljavila in nadomestila Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179). Ker pa je vsebina upoštevnih določb Direktive 92/12 v bistvu enaka vsebini določb Direktive 2008/118, se sodna praksa Sodišča v zvezi s prvonavedeno direktivo uporablja tudi za Direktivo 2008/118 (glej po analogiji sodbi z dne 2. aprila 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, točka 34 in navedena sodna praksa, in z dne 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, točka 22 in navedena sodna praksa).

38 V skladu s členom 1(1) Direktive 2008/118 je namen te direktive določiti splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo trošarinskih izdelkov, med katere spadajo tobačni izdelki, urejeni z Direktivo 2011/64, in to zlasti, kot izhaja iz uvodne izjave 8 Direktive 2008/118, da bi se zagotovilo, da so koncept trošarine in pogoji za njeno uporabo enaki v vseh državah članicah (glej po analogiji sodbo z dne 24. februarja 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, točka 44 in navedena sodna praksa).

39 Obdavčljivi dogodek v smislu Direktive 2008/118 je v skladu z njenim členom 2 proizvodnja trošarinskih proizvodov na ozemlju Unije ali njihov uvoz na to ozemlje (glej v tem smislu sodbo z dne 24. februarja 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, točka 46 in navedena sodna praksa).

40 V skladu s členom 7(1) Direktive 2008/118 obveznost za plačilo trošarine nastane med drugim ob sprostitvi trošarinskih proizvodov v porabo in v državi članici, kjer se to zgodi. V skladu s členom 7(2)(a) te direktive ta pojem zajema tudi vsako odpremo trošarinskega blaga, vključno z nepravilno odpremo, iz režima odloga plačila trošarine, opredeljenega v členu 4, točka 7, navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 24. februarja 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, točka 47 in navedena sodna praksa).

41 V skladu s členom 4, točka 7, Direktive 2008/118 je režim odloga plačila trošarine davčni režim, ki se uporablja za proizvodnjo, predelavo, skladiščenje ali gibanje trošarinskega blaga, za katero ne velja carinski odložni postopek in pri katerem je plačilo trošarine odloženo.

42 Za tak režim je značilno, da za blago, za katero ta režim velja, obveznost plačila trošarine še ni nastala, čeprav je obdavčljivi dogodek že nastopil. S tem režimom se zato glede trošarinskih proizvodov odloži obveznost plačila trošarine, dokler ni izpolnjen eden od pogojev za nastanek te obveznosti (glej v tem smislu sodbo z dne 24. februarja 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, točka 49 in navedena sodna praksa).

43 Poleg tega Direktiva 2011/64 v skladu s svojim členom 1 določa splošna načela za uskladitev strukture in stopenj trošarine, s katero države članice obdavčijo tobačne izdelke.

44 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njen kontekst in cilje, ki se uresničujejo z ureditvijo, katere del je. Zgodovina nastanka določbe prava Unije prav tako lahko razkrije elemente, ki so upoštevni za njeno razlago (sodbi z dne 2. septembra 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, točka 31 in navedena sodna praksa, in z dne 6. oktobra 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, točka 20 in navedena sodna praksa).

45 Na prvem mestu, kar zadeva besedilo določb, na kateri se nanaša prvo vprašanje za predhodno odločanje, je treba opozoriti, da lahko v skladu s členom 11 Direktive 2008/118 pristojni organi države članice, v kateri je bilo trošarinsko blago sproščeno v porabo, v primerih, ki so jih določile države članice, in v skladu s pogoji, ki jih države članice določijo, da bi preprečile kakršno koli utajo ali zlorabo, trošarino na trošarinsko blago, sproščeno v porabo, na zahtevo zadevne osebe povrnejo.

46 Poleg tega se lahko v skladu s členom 17, prvi odstavek, Direktive 2011/64 že plačana trošarina vrne med drugim za tobačne izdelke, ki so uničeni pod upravnim nadzorom.

47 Tako se člen 11 Direktive 2008/118 na splošno nanaša na vračilo trošarine, ki velja za trošarinske proizvode, ki so bili sproščeni v porabo, medtem ko se člen 17 Direktive 2011/64 uporablja za štiri posebne primere, med drugim za primer uničenja tobačnih izdelkov pod upravnim nadzorom, ne da bi bilo v njem opredeljeno, ali so bili ti izdelki sproščeni v porabo ali ne.

48 Kar natančneje zadeva člen 17, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2011/64, je treba ugotoviti, da čeprav se ta člen nanaša na položaj, ki zahteva sodelovanje upravnih organov države članice, iz njegovega besedila ni mogoče sklepati, da tako sodelovanje samodejno ustvarja pravico do vračila, saj mora pogoje in formalne zahteve tega vračila še določiti zadevna država članica.

49 Iz teh dveh določb skupaj izhaja, prvič, da določata zgolj možnost vračila trošarin za nekatere kategorije proizvodov in, drugič, da državam članicam dopuščata široko polje proste presoje glede opredelitve položajev, pogojev in formalnih zahtev, ki morajo biti izpolnjeni za ta vračila, vključno s položajem, da so proizvodi z davčnimi znamkami uničeni pod upravnim nadzorom, potem ko so bili sproščeni v porabo.

50 Na drugem mestu, ta razlaga člena 11 Direktive 2008/118 in člena 17, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2011/64 ustreza ciljem, ki se uresničujejo s tema dvema direktivama.

51 Kot je razvidno iz uvodnih izjav 2, 15 in 16 Direktive 2011/64, je namen davčne zakonodaje Unije, ki se uporablja za tobačne izdelke, zagotoviti pravilno delovanje notranjega trga in visoko raven varovanja zdravja, kakor zahteva člen 168 PDEU, ter se hkrati boriti proti goljufijam in tihotapljenju v Uniji.

52 Ker je trg cigaret še posebej naklonjen razvoju nezakonite trgovine (sodba z dne 2. junija 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, točka 37 in navedena sodna praksa), lahko države članice na podlagi člena 39(1) Direktive 2008/118 in člena 16(1) Direktive 2011/64 med drugim zahtevajo, da so tobačni izdelki ob sprostitvi v porabo na njihovem ozemlju opremljeni z davčnimi znamkami. Davčne znamke pa imajo stvarno vrednost, ki jih loči od preproste

prejemnice, s katero se potrjuje plačilo denarnega zneska davčnim organom države članice, ki te znamke izda (glej v tem smislu sodbo z dne 24. februarja 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, točka 83 in navedena sodna praksa).

53 V zvezi s tem iz člena 39(3), drugi pododstavek, Direktive 2008/118 izhaja, da država članica, ki je izdala davčne znamke, vsakršen znesek, ki je bil plačan ali zajamčen za pridobitev takih znamk, z izjemo stroškov izdaje, vrne le, če je obveznost plačila trošarine nastala ali je bila trošarina pobrana v drugi državi članici, kar pa se v obravnavani zadevi ni zgodilo.

54 Poleg tega iz člena 11 Direktive 2008/118 izhaja, da morajo pogoji za vračilo trošarine, ki se uporabljajo za trošarinsko blago, ki je bilo sproščeno v porabo, preprečiti kakršno koli utajo ali zlorabo.

55 Države članice imajo tako legitimen interes za sprejetje ustreznih ukrepov, da bi zavarovale svoje finančne interese, saj je boj proti goljufijam, davčnim utajam in zlorabam cilj, ki se uresničuje z Direktivo 2008/118, kot to izhaja iz uvodne izjave 31, člena 11 in člena 39(3), prvi pododstavek, te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 29. junija 2017, Komisija/Portugalska, C-126/15, EU:C:2017:504, točka 59 in navedena sodna praksa).

56 Na tretjem mestu, kar zadeva sobesedilo člena 11 Direktive 2008/118 in člena 17, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2011/64, sta ti določbi, kot je razvidno iz točk od 38 do 43 te sodbe, del splošnega režima za trošarino, ki se neposredno ali posredno nanaša na porabo trošarinskega blaga, vključno s tobačnimi izdelki.

57 Ker je trošarina, kot je navedeno v uvodni izjavi 9 Direktive 2008/118, davek na porabo, mora biti čas nastanka obveznosti za plačilo v tesni zvezi s potrošnikom (glej v tem smislu sodbo z dne 2. junija 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, točki 50 in 51).

58 Poleg tega iz člena 4, točka 1, Direktive 2008/118 v povezavi z njenim členom 15(2) izhaja, da trošarinsko blago iz režima odloga plačila trošarine hrani imetnik trošarinskega skladišča v trošarinskem skladišču. Iz tega izhaja, da trošarine ne zapadejo v plačilo, dokler zadevno blago hrani imetnik trošarinskega skladišča v svojem trošarinskem skladišču, ker za to blago v tem položaju ni mogoče šteti, da je bilo odpremljeno iz režima odloga plačila trošarine v smislu člena 7(2)(a) Direktive 2008/118 (glej v tem smislu sodbo z dne 2. junija 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, točka 54).

59 Poleg tega se primer popolnega uničenja ali nepovratne izgube trošarinskega blaga, za katero se uporablja režim odloga plačila trošarine, zaradi same narave blaga, nepredvidljivih okoliščin, višje sile ali soglasja pristojnih organov države članice, določen v členu 7(4) Direktive 2008/118, nanaša izključno na proizvode, ki niso bili sproščeni v porabo.

60 Ko to blago zapusti trošarinsko skladišče, trošarina dokončno zapade v plačilo. Zato ima, kadar gospodarski subjekt, ki je pridobil davčne znamke, ne more predložiti dokaza, da te znamke ne bodo uporabljene za dajanje v promet trošarinskih izdelkov v državi članici, ki je te znamke izdala, ta država legitimen interes, da vračilo plačanega zneska zavrne (glej v tem smislu sodbo z dne 13. decembra 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, točka 35).

61 Na četrtem mestu, iz točke 9.3 obrazložitvenega memoranduma predloga direktive Sveta o spremembah direktiv Sveta 72/464/EGS in 79/32/EGS o davkih, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov, ki ga je Komisija predložila 27. septembra 1990

(COM(1990) 433 final) in ki je bil podlaga za člen 6a Direktive Sveta 72/464/EGS z dne 19. decembra 1972 o davkih, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov (UL 1972, L 303, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/78/EGS z dne 19. oktobra 1992 (UL 1992, L 316, str. 5), katere vsebina je bila najprej nespremenjeno prenesena v člen 11 Direktive 95/59, nato pa je bila enako urejena v sedanjem členu 17 Direktive 2011/64, je razvidno, da je bila odločitev, ali se za primer, da se tobačni izdelki uničijo pod upravnim nadzorom, določi oprostitev ali ne, prepuščena državam članicam.

62 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 11 Direktive 2008/118 in člen 17, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2011/64 razlagati tako, da ti določbi državam članicam ne nalagata, naj določijo vračilo trošarine za trošarinsko blago, vključno s tobačnimi izdelki, ki je bilo uničeno pod carinskim nadzorom in ki je bilo pred tem že sproščeno v porabo.

Drugo in tretje vprašanje

63 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo in tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

64 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člen 11 Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS in člen 17, prvi odstavek, točka (b), Direktive Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke, je treba razlagati tako, da ti določbi državam članicam ne nalagata, naj določijo vračilo trošarine za trošarinsko blago, vključno s tobačnimi izdelki, ki je bilo uničeno pod carinskim nadzorom in ki je bilo pred tem že sproščeno v porabo.

Podpisi